جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

عنوان الأطروحة :

مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الإستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية

من إعداد الطالب
غوالي محمد بشير

إشراف أ/ الدكتور
شبايكي سعدان

أعضاء لجنة المناقشة :

أ/ الدكتور : طواهر محمد التهامي	رئيساً
أ/ الدكتور : شبايكي سعدان	مقرراً
الدكتور : صلاح حواس	ممتحناً
الدكتور : بن موسى كمال	ممتحناً
الدكتور : دراوسي مسعود	ممتحناً
الدكتور : عزاوي أعمر	ممتحناً

السنة الجامعية 2010 / 2011



إلى مذهلي الأول المتعاظم بالحنان، إلى التي تملك جواز سفري للجنة

-والدتي الكريمة بارك الله في عمرها-

إلى قدوتي الدائمة في الحياة، إلى نيراس العطاء المبذول ومعلمي الأول

-والدي الفاضل طيب الله ثراه-

إلى شقي الأيمن الذي لولاه ما إستقام كياني ولا اتضحت معالم حياتي

-الغالية زوجتي-

إلى كل شقيقاتي وأشقائي كل واحد بإسمه

إلى كل فرد من أفراد عائلتي الثانية كل واحد بإسمه

إلى كل مواطن عاش من أجل ولأجل الجزائر

إلى كل باحث وطالب علم، أهدي ثمرة جهدي

شكـــــر وتـقــــــديـر

لا يسعني وأنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل إلا أن أتقدم بجزيل الشكر واسمى عبارات التقدير إلى الأستاذ الدكتور شبايكي سعدان المشرف على الاطروحة ، وإلى الأساتذة الكرام الذين ساعدوني على إنجاز هذه الاطروحة وأخص بالذكر د. فوزي شعوبي، د. قريشي محمد الجموعي، أ.د. قريشي عبد الكريم، أ.د. الداوي الشيخ، د. اعمر العزاوي، د. لعمي أحمد، الاستاذ زوزي محمد،الاستاذ غريب بولرباح، الاستاد السائح بوزيد ،وبوتلي محمد.

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها وتمحصها ومناقشتها.

وأخيرا أسدي عبارات العرفان إلى كل شخص مد لي يد المساعدة لإنجاز هذه الاطروحة.

الـمـلـخـص

إن جودة المراجعة المعبر عنها من طرف مكاتب المراجعة تعتبر عنصرا أساسيا لإستمراريتها في المدى الطويل، وعلى المراجع تلبية رغبات مختلف الأطراف الفاعلة عادة ما تكون متناقضة، وهذا مع الأخذ في الاعتبار جودة عملية المراجعة.

إن التباين في منافع صنفي المتدخلين قد يكون له آثار على تصرفات المراجع ويفسد جودة الرقابة المؤداة، إن هذه العلاقة المتضاربة قد تولد ضغطا من عميل المراجعة على المراجع.

تهدف إشكالية هذه الأطروحة إلي دراسة العلاقة بين المراجع وعميل المراجعة، اشتملت على دراسة كمية ارتكزت على استمارة استبيان (285 مجيب)، وأوضحت الدراسة بعض المحددات لجودة المراجعة منها استقلالية المراجع في كشف الغش، وفجوة التوقعات.

بينت الدراسة أنه من بين الحجج المفسرة لفقدان المهنة لمصداقيتها، وإخفاقات المراجعة تتمثل في نقصان الاستقلالية، عدم الكفاءة، وضغوط موازنات المراجعة بسبب انخفاض الأتعاب.

RESUME

La qualité de l'opinion de l'audit exprimé par les cabinets d'audit est un élément important de leur survie a long terme. L'auditeur doit répondre aux attentes diverses des parties prenantes souvent contradictoire, tout en assurant la qualité de l'audit.

La divergence d'intérêts entre ces deux catégories d'intervenants peut avoir des conséquences sur le comportement de l'auditeur et mettre en péril la qualité des contrôles effectuées, cette relation conflictuelle susceptible de générer une pression de la part de l'audité sur l'auditeur.

La problématique de cette thèse a pour but d'étudier la relation entre auditeur et audité. Articulant une phase quantitative basée sur un questionnaire de recherches (285 répondant), elle met en évidence certains déterminants de la qualité de l'audit responsabilité de l'auditeur dans la détection de fraude, et l'expectation gap (écart entre ce que la profession pense être en mesure de fournir comme service et les attentes du public).

Parmi les raisons qui peuvent expliquer la perte de crédibilité de la profession et les échecs d'audit, l'étude mentionne le manque d'Independence, l'incompétence, la pression sur les budgets d'audit à la suite de la baisse des honoraires.

قائمة الجداول الأشكال والملاحق

1-قائمة الجداول

2- قائمة الأشكال

الفهرس

العناوين	الصفحة

المقدمة

تعرضت مهنة المراجعة إلى تقلبات كبيرة ،ارتبطت بعولمة الأعمال والتطور السريع الذي حدث في تكنولوجيا المعلومات، وإلى تطور قوانين المراجعة فيما يتعلق بحوكمة الشركات، فأصبح المراجعون يقومون بدور مركزي في علاقات اجتماعية معقدة متعددة الأشخاص والإبعاد، وحتى يتم تعظيم الثقة والمصداقية في حسابات الشركة فعلى مهنة المراجعة أن تثق في نفسها أولا،فالمراجع المكلف باظفاء الشرعية الاجتماعية على الحسابات بسبب المصادقة عليها، لا يستطيع الاستمرار في لعب هذا الدور إلا إذا شرعيته لم تكن محل شك.

إن التغيرات الواضحة والملموسة في البيئة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والتكنولوجية في العالم خلال الفترة الأخيرة، أدى بمهنة المحاسبة والمراجعة إلى أن تُساير هذه التغيرات، ولكي تكون قادرة على ذلك فإنه يجب توافر مجموعة من المقومات الأساسية، والتي من أهمها وجود معايير مراجعة واضحة ومقبولة قبولاً عاماً ومتطورة لتتماشي مع التغيرات الحديثة، بما يمكن من إضفاء الثقة على خدمات المراجعة أمام المستفيدين محلياً ودولياً، وفي ضوء التطور التكنولوجي للحاسبات الإلكترونية واستخدامها في تطوير نظم المعلومات المحاسبية في الشركات، اختلف دور كل من المحاسب، وكذلك مراجع الحسابات، حيث اختصر عمل الآلة الكثير من الجهد البشري، وجعله في الكثير من الأحيان أكثر دقة، إلا أنه ومن ناحية أخرى جعل هذا الدور أكثر تعقيداً، ويتطلب سواء من المحاسب أو مراجع الحسابات مهارات في استخدام الحاسب.

ورغم الجهود المبذولة بهدف الرقى بالمهنة سواء على المستوى الدولي أو على المستوى المحلى، هناك العديد من التداعيات التي حدثت في الحياة الاقتصادية وتشير بأصبع الاتهام والشكوك حول المصداقية والثقة التي يضفيها تقرير مراجع الحسابات على القوائم المالية، ولعل من أشهر تلك التداعيات الانهيارات التي تعرضت لها الكثير من الشركات العملاقة رغم أن تقرير مراقب الحسابات لهذه الشركات لم ينذر أو يقدم إشارة تنبئ عن ذلك، الأمر الذي فتح الباب واسعاً أمام منتقدي مهنة المحاسبة واعتبروها أداة للخداع، هذا بدوره أدى إلى افتقاد الثقة في مكاتب المحاسبة والمراجعة نتيجة افتقاد الثقة في المعلومات المحاسبية .

كشفت الأزمات العالمية والانحرافات التي تمت في الشركات الكبرى، إلى الحاجة الماسة إلى تدعيم مفاهيم رقابية أكثر فعالية حتى نحول دون تكرار مثل هذه الأزمات، لأن عدم جدوى الأساليب

الرقابية المتبعة أدى إلى افتقاد الثقة في المعلومات المالية، وكلاهما ساهم بشكل كبير في الضعف المالي سواء في الشركات أو على مستوى الدولة.

رغم الإجماع على أن الرقابة مطلب جوهري في مجال المال والأعمال من أجل مزيد من المصداقية، إلا أن المصداقية المطلوب تحقيقها من خلال الأدوات الرقابية كانت محل خلاف للحاجة إلى إجراء توازن بين مستوى الرأي المقبول لدى الإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبين المستوى المقبول الذي ترغب فيه الأطراف المتعددة.

المراجع هو الوكيل عن مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة، وعن المساهمين بصفة خاصة تتحدد مهمته في مراقبة القوائم المالية التي اشرف على إعدادها مسيري الشركة، ليطمئن المساهمين على مصداقية المعلومة المالية، و تهدف مهمة المراجع أيضا إلى حماية ذوي الحقوق تجاه المؤسسة من تجاوزات وتسلط الإدارة .

في الآونة الأخيرة أصبح ينضر إلى المراجع بأنه شخصا مواليا للإدارة، مهمته خدمة مصالح الإدارة على حساب مصلحة المساهمين والأطراف الأخرى بسبب فقدان الثقة في مهنة المراجعة ،والذي كان سببه الاتهامات الموجهة إلى المهنة نتيجة الأزمة المالية.

إن التباين في أهداف المراجع وعميله الممثل بالإدارة أساسا، أدى إلى وجود صراع بين الطرفين قد يجعل المراجع إما شخصا متواطأ مع الإدارة على اعتبار أنها هي من يتعامل معه بشكل مباشر، أو ضحية لتسلطها، على اعتبار أن هذه الأخيرة تعمل في موقع يمكنها من السيطرة على نظام الرقابة الداخلية وإخفاء الممارسات المحاسبية الاحتيالية التي تقوم بها، هذا الصراع قد يصل إلى ممارسة بعض الضغوط ومن مصادر مختلفة، تعيقه على إبراز كفاءته بمهنية عالية وتؤدي به فقدان استقلاله عند إبداء رأيه في القوائم المالية.

1- إشكالية البحث

ومما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية للبحث كما يلي: **إلى أي مدى يستطيع مراجع الحسابات تعظيم منفعته الذاتية المتمثلة في تحقيق عوائد مالية، من خلال المحافظة على العملاء الحاليين وإمكانية جلب عملاء مرتقبين من جهة؟ والمحافظة على سمعته ومصداقيته في محيط المهنة من جهة أخرى؟.**

ولتحليل هذه الإشكالية تتم صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

- هل الاكتشاف اللاحق للأخطاء والتصرفات غير القانونية يعتبر تقصيرا من طرف المراجع؟
- هل الأداء المهني الجيد لعملية المراجعة كاف لتفادي مضايقات الإطراف المستفيدة من خدمات المراجعة؟
- هل يمكن اعتبار الكفاءة والاستقلال من العوامل المساعدة على زيادة الثقة في مهنة المراجعة وتقريب وجهات النظر بين المراجعين والمجتمع المالي؟

2- فرضيات البحث

في ضوء أهمية البحث وتساؤلات مشكلة البحث تتمثل فرضيات البحث في الأتي:

الفرضية الأولي : لا يعتبر مراجع الحسابات مسؤولا عن اكتشاف التصرفات غير القانونية إذا بذل العناية المهنية الكافية التي تساعده على كشف الأخطاء والتصرفات غير القانونية إن وجدت وتتفرع هذه الفرضية إلى:

- ليس للعوامل المرتبطة بمراجع الحسابات أهمية في اكتشاف الغش الموجود بالقوائم المالية.
- ليس للعوامل المرتبطة بالشركة وإدارتها أهمية في اكتشاف الغش الموجود بالقوائم المالية.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بعوامل اكتشاف الغش المرتبطة بالمراجع.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بعوامل اكتشاف الغش المرتبطة بإدارة الشركة.

الفرضية الثانية: لا تتأثر جودة خدمة المراجعة بمدى إدراك كل من المراجعين والمنضمات المهنية لمسؤولياتهم ومهامهم، وإنما بالحد من الاحتكار، ووضع سلم للأتعاب، والسهر على احترام القوانين المنظمة للمهنة وتتفرع هذه الفرضية إلى:

- لا توجد عوامل تحد من التزام ممارسي مهنة مراجعة الحسابات بمتطلبات المعايير وقواعد السلوك.
- لا توجد عوامل مسببة لاستمرار وتفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة

- لا توجد عوامل مسببة لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية.
- لا توجد عوامل من شأنها أن تؤثر على تنظيم المهنة بالجزائر في حالة الانضمام لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

الفرضية الثالثة: لا يعتبر إدراك مستخدمي القوائم المالية والمجتمع لمسؤوليات وواجبات مراجع الحسابات من الأسباب التي تساعد على تضييق الفجوة الموجودة بينهما وتتفرع هذه الفرضية إلى:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء طرفي العينة حول طبيعة المهام الحالية التي يؤديها ممارسو مهنة مراجعة الحسابات.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء طرفي العينة حول توقعات المجتمع المتعلقة بمسئوليات ممارسي مهنة مراجعة الحسابات.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء طرفي العينة حول مقومات نجاح ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في الوفاء بتوقعات الأطراف المستفيدة من المهنة.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء طرفي العينة حول مدى تأثر تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات بالتحديات المعاصرة.

3- منهجية البحث

وللإجابة على إشكاليات البحث واثبات أو نفي فرضيات الدراسة اعتمد الباحث على:

أ) الأسلوب الاستقرائي

الذي يقوم على دراسة الدراسات لسابقة وتحليلها واستقرائها، تلك الدراسة التي تناولها الأدب المحاسبي والمراجعي، والإصدارات المهنية المتعلقة بممارسة مهنة المراجعة في ضوء التحولات العالمية الجديدة.

ب) الأسلوب العلمي

الذي يقوم على تصميم استمارة استبيان عن :

- العوامل المؤثرة على المراجع في اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية الموجودة بالقوائم المالية.
- العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة.
- فجوة التوقعات وأسباب ظهورها.

وتتحقق الدراسة الميدانية من خلال القيام بالخطوات التالية :

- تحديد مجتمع الدراسة.
- تحديد عينة الدراسة.
- الأسلوب المستخدم في تجميع البيانات.
- أساليب تحليل البيانات.
- تحليل الردود التي تم الحصول عليها.
- إجراء الاختبارات الإحصائية، اختبار مان ويتني.

ولقد تم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS في تحليل النتائج التي تم جمعها، مثل المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، علاوة على بعض الاختبارات مثل اختبار مان ويتني، بهدف إبراز الفروقات إن وجدت بين مجموعتي الدراسة.

4- تحديد إطار الدراسة

تناولت هذه الدراسة المراجعة باعتبارها وسيلة تبعث الطمأنينة في نفوس أصحاب المال، وأن المراجع شخصا يمارس عمله بطلب من أصحاب المال والإدارة وأن يكون تحت تصرف هؤلاء، ليعد تقريرا يبين فيه صحة المعلومات المدونة في القوائم المالية على أن يكون رأيه غير متحيز لجهة ما، لهذا حددنا إطار الدراسة في العنصر التالي :

- **الحدود المكانية:** ترتبط هذه الدراسة بالواقع الجزائري مركزة على مكاتب المحاسبة وبعض المستفيدين من خدمات هذه الأخيرة بمنطقة الجنوب الشرقي (ورقلة، الوادي، بسكرة، الأغواط وتمنراست) بغية الاستفادة منها في معرفة مدى إدراك هؤلاء لمهنة المراجعة وللأهداف المتوخاة منها، كما تم التركيز في هذه الدراسة على المراجعة الخارجية (القانونية).

- **الحدود الزمنية:** سوف نحاول أن نقوم بمسح شامل للواقع الجزائري، منذ سنة 1968م إلى غاية نهاية 2006م،تاريخ إلزام الشركات ذات المسؤولية المحدودة على تعيين مراجع حسابات إجباريا .

5- أسباب اختيار الموضوع

تعود أسباب اختيار هذا الموضوع للاعتبارات التالية :

- **اعتبارات موضوعية:** على الرغم من تزايد الاهتمام في العالم بالمراجعة الخارجية والداخلية، إلا أن الاهتمام بالمراجعة الخارجية في الجزائر يبدو محتشما خاصة في الشركات الخاصة والتي أصبحت تعتبر إحدى الركائز الأساسية للاقتصاد الوطني، وهذا في ظل التوجه نحو اقتصاد السوق، أما فيما يتعلق بالمراجعة الداخلية فإن الاهتمام بها يكاد يكون مفقودا.

- **اعتبارات ذاتية:** كون الباحث عمل في الشركة الوطنية للمحاسبة لمدة عشر سنوات ويمارس حاليا مهنة محافظ حسابات، فإن البحث يعطي فرصة للباحث للاطلاع على الجوانب المختلفة للمراجعة وبما يتفق ورغبته وميوله وفي تطوير أدائه، كما أنه يساعد في المزج بين الأفكار النظرية والممارسة المهنية.

6-أهمية البحث

رغم المنافع التي تحققها المراجعة لمستخدمي القوائم المالية بما تضفيه على هذه الأخيرة من ثقة ومصداقية، إلا أن هؤلاء لم يحققوا الإشباع المطلوب من هذه المهنة، وبالتالي فإن البحث يستمد أهميته من كونه:

- يسلط الضوء على مهنة المراجعة بنوعيها مع التركيز أكثر على المراجعة الخارجية.
- يساعد على نجاح واستمرارية المؤسسات بما يوفره من معلومات ذات موثوقية عالية تساعد في سرعة اتخاذ القرارات.
- يجري في ظل ندرة واضحة في المراجع المختلفة خاصة باللغة العربية.

7-أهداف البحث

إن الهدف الرئيسي للبحث يتمثل في التحقق من فروضه، ويمكن تحقيق ذلك من خلال تقسيم هذا الهدف إلى مجموعة من الأهداف الفرعية:

- دراسة وتحليل المفاهيم الأساسية للمراجعة.
- تحديد آليات اختيار مكاتب المراجعة.
- دور مهنة المحاسبة والمراجعة في محاولة التوفيق بين المراجع ومستخدمي القوائم المالية على ضوء ما ورد بالأدب المحاسبي والقواعد المنظمة لمحتوى تقرير مراقب الحسابات.

8- الدراسات السابقة في الموضوع

تم تناول هذا الموضوع في الرسائل الآتية :

- **صديقي مسعود:** البحث عبارة عن رسالة دكتوراه، مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية لسنة 2004، بعنوان نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية تدور إشكالية هذه الأطروحة في محاولة إرساء إطار مرجعي للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، لقد تناول الباحث الموضوع في خمسة فصول، يتناول الفصل الأول التأصيل العلمي للمراجعة، الثاني يتناول أهم التحديات المرفوعة أمام النظام المحاسبي، أما الثالث فيتناول فجوة التوقعات بمختلف مظاهرها، عرض الفصل الرابع أهم التجارب الدولية للمراجعة، ما الفصل الخامس يتناول المراجعة المالية في الجزائر من خلال تقديم واقعها بمختلف أبعاده التطبيقية، إن هذا البحث لم يقدم المشكلات المتعلقة بالمراجعة والتي تقف حجر عثرة أمام المراجع وإعاقته على أدائه لمهامه بالكفاءة المطلوبة لإعداد تقارير تلبي مصلحة الأطراف المستفيدة منه دون المساس بمنفعة أي طرف.

- **OLIVIER HERRBACH** البحث عبارة عن رسالة دكتوراه مقدمة لجامعة العلوم الاجتماعية TOULOUSE1 لسنة 2000 بعنوان:

(Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier une approche par le contrat psychologique).

إشكالية هذه الأطروحة تتمحور حول طبيعة العلاقة بين المراجعين ومكاتب المراجعة، وذلك بدراسة مفهوم العقود البسيكولوجية من أجل توصيف العلاقة بين المراجع ومكتب المراجعة واهتمت الدراسة بالتركيز على التصرفات التي تؤدي إلى التقليل من جودة المراجعة أي تلك التصرفات المتعلقة بالإهمال للمشاركين الأجراء لمكاتب المراجعة ومدى تقيدهم أو عدم تقيدهم بمعايير العمل، لقد تناول الباحث الموضوع في ثلاثة أجزا يتناول الجزء الأول المراجعة المالية ومراقبة المشاركين في مكاتب المراجعة أما الجزء الثاني فيتناول الإطار ألمفاهيمي للدارسة أما الجزء الثالث تقديم وتحليل النتائج، هذا البحث تناول علاقة المراجع بالمحيط الداخلي ولم يتعرض لعلاقة المراجع بمحيطه الخارجي والضغوط التي قد يتعرض لها من خلال ممارسته لمهامه.

9- الصعوبات التي صادفت الدراسة

تبعا لخصوصية الموضوع المتعلق بواقع المراجعة في الجزائر واقتراح إطار مرجعي كفيل بالإجابة عن الاحتياجات المعبر عنها من قبل الأطراف المختلفة، وجدنا أمامنا صعوبات من أهمها الآتي:

- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع.
- عدم الجدية في الرد على الاستبيانات الموزعة.
- صعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بالواقع الجزائري في ظل عدم وجود جهة حكومية تهتم برعاية هذه المهنة.
- قلة إدراك بعض مستخدمي تقارير المراجعة بأهمية المصادقة علي الحسابات فهم يرون أن مهنة المحاسب القانوني تقتصر على الأعمال الاستشارية فقط.

10- هيكل البحث

ولمعالجة الإشكالية والتساؤلات الجزئية ولاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى أربع فصول يتناول الفصل الأول المراجعة من منظور مفاهيمي في أربع مباحث، خصص المبحث الأول لدراسة طبيعة وأهمية المراجعة من خلال تقديم مفهومها وفوائدها ومحددات منفعتها، أما المبحث الثاني فيتناول أدوات جودة الأداء في المراجعة من خلال شرح المعايير وقواعد السلوك المهني ومسؤوليات المراجع ودور التقرير في ترشيد القرارات، وفي المبحث الثالث تم التعرض لسوق المراجعة مبينين نظريات العرض والطلب وخصائص مكاتب المراجعة والتطورات الجارية في هذا السوق وأهم التشريعات التي أثرت على هذا الأخير، أما المبحث الرابع فيتناول المراجعة الداخلية من خلال علاقتها بالجودة وفاعليتها في خلق القيمة ودور لجان المراجعة في تفعيل الرقابة الداخلية.

يعالج الفصل الثاني المراجعة في ظل التحولات الاقتصادية العالمية في ثلاث مباحث، يتعرض المبحث الأول إلى دور المراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات من خلال مفهومها وعلاقتها بالمراجع الخارجي والأبعاد المحاسبية لها، في المبحث الثاني تم التعرض للمحاسبة والمراجعة في ظل العولمة مبينين أهميتهما على المستوى الدولي والطلب عليهما دولياً والتحديات التي قد تتعرض لها المحاسبة، في المبحث الثالث تم التطرق إلى أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على المراجعة موضحين مفهومها وإجراءاتها ومعاييرها ومشكلاتها.

الفصل الثالث يتناول علاقة المراجع بالبيئة وأثرها على أدائه المهني في ثلاث مباحث، في المبحث الأول تم التطرق إلى متغيرات بيئة المراجعة وأثرها على الاستقلال من خلال متغيرات بيئة

الوحدات محل المراجعة، متغيرات البيئة العامة و متغيرات بيئة مؤسسات المحاسبة والمراجعة، أما المبحث الثاني فيتناول فجوة التوقعات بمختلف مظاهرها ودراسة الأدبيات ذات العلاقة بها وجهود المنظمات المهنية بخصوص تضييقها وأدلة وقرائن إثباتها، في المبحث الثالث تم تعرض إلى علاقة المراجع بالأطراف المستفيدة من المراجعة من خلال علاقته بعملائه من منظور اقتصادي وسلوكي والضغوط التي يتعرض لها.

خصص الفصل الرابع لواقع المراجعة في الجزائر في ثلاث مباحث يتعرض المبحث الأول إلى تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر من خلال التعرض لنبذة تاريخية والقوانين التي تحكمها من حيث الممارسة والواجبات والمسؤوليات المرتبطة بها، أما المبحث الثاني فيتناول دراسة ميدانية عن واقع المراجعة في الجزائر وذلك بتصميم استمارة استبيان وتوزيعها على عينة من مكاتب المحاسبة وعينة أخرى من المستفيدين من خدمات المراجعة ممثلة في بعض المدراء الماليين بالشركات وإطارات بمصالح الضرائب، ثم مناقشة نتائج الاستبيان وتحليلها.أما المبحث الثالث فيتناول اختبار الفرضيات التي تم وضعها مع نتائج الدراسة الإحصائية

تمهيد :

تتميز مهنة المحاسبة والمراجعة بأهمية كبيرة لانعكاسها المباشر على النشاط الاقتصادي وارتباطها الوثيق به، وذلك من خلال دورها في الإشراف والرقابة المالية على أداء الشركات خاصةً تلك الكبيرة منها بما يؤمن سلامة وضعها المالي والمحافظة على حقوق جميع الأطراف المعنية بهذه الشركات، ويؤمن بالتالي استقرار وسلامة الوضع المالي على مستوى الاقتصاد الكلي للدول.

مهنة المحاسبة كغيرها من المهن الحرة لها دورها وأهميتها في المجتمعات المتطورة، فقد أفردت لها دراسات متخصصة في الجامعات لتدريس أصولها وقواعدها، وأسست لها جمعيات مهنية دولية وإقليمية تعقد الامتحانات التأهيلية لعضويتها وتحرص على تطوير مستوى الكفاءة والممارسة والسلوك المهني بين أعضائها وتعمل على حماية وحفظ استقلالهم وممارسة الرقابة عليهم والقيام بكل ما من شانه تطوير وحماية سمعة المهنة سواء فيما يتعلق بالممارسة المهنية أو الخدمة في مجال الصناعة أو التجارة أو الخدمة العامة.

وقد شهدت الجزائر في بداية التسعينيات تحولات اقتصادية وسياسية ملموسة في مختلف نواحي الاقتصاد، ومن ذلك ما شهد ته مهنة المحاسبة والمراجعة من اهتمام ملموس من الجهات الرسمية والمهنية على حد سواء، وقد اتخذت خطوات حثيثة في هذا المجال فيما يتعلق بتنظيم المهنة من خلال وضع نظام للمحاسبين القانونيين أو محافظي الحسابات الصادر عام 1991، وفي هذا الفصل سوف نتعرض للنقاط التالية:

- المبحث الأول:طبيعة وأهمية المراجعة
- المبحث الثاني: أدوات جودة الأداء في المراجعة
- المبحث الثالث:سوق المراجعة
- المبحث الرابع: المراجعة الداخلية

المبحث الأول: طبيعة وأهمية المراجعة

إن اختلاف الآراء حول وسائل وطرق تنفيذ المراجعة، واتساع المجال الذي تعمل فيه المؤسسات وانتشار استخدام الوسائل الإلية الإلكترونية، أدى إلى حدوث تطوراً كبيراً في أساليب وإجراءات المراجعة، وعلى الرغم من حدوث هذا التطور في أساليب وإجراءات المراجعة، إلا انه لم يحدث أي تغيير في المفاهيم الأساسية للمراجعة، فمازال المراجع يسعى في تقريره إلى التأكد من أن القوائم المالية تمثل تمثيلا عادلا للمركز المالي للشركة محل المراجعة.

المطلب الأول: المراجعة المفاهيم والإجراءات

1-التطور التاريخي

لقد لقي مفهوم المراجعة اهتماماً متزايداً خلال السنوات الأخيرة، كما أن كلمة مراجعة أصبحت تستخدم على نطاق واسع وفي مجالات كثيرة، إضافة إلى المراجعة المالية هناك المراجعة التسويقية المراجعة البيئية والمراجعة الاجتماعية تتحكم في أدائها معايير محددة وفق منهج انتقادي، وإن نقطة الالتقاء بين هذه الأنواع هي رقابة مدى احترام هذه المعايير بهدف التأكد من التطبيق الفعلي لها.

المراجعة المالية وهي الأساس الذي وجدت لأجله كلمة مراجعة تعتبر نتاج تطور تاريخي أدى إلى بروز نشاط محدد المعالم يختلف في منهجه عن نشاطات أخرى مشابهة، تاريخيا الخطوات الأولى لضبط الرقابة على الحسابات ترجع إلى قديم الأزمان، فقد فهم السومريون في الألفية الثانية أهمية توفير المعلومة الموضوعية للشركاء الاقتصاديين، ولقد أظهر قانون حمورابي الشهير صراحة في تعريفه للقوانين التجارية والاجتماعية ضرورة استعمال مخطط محاسبي واحترام المعايير من اجل إعداد قاعدة للمعلومات المالية موثوق بها.

وفي القرن الثالث أقدم الحكام الرومانيون على تعيين وزراء للمالية تم تكليفهم بمراقبة الأعمال المحاسبية للإمارة كلها، وظهر في هذه الفترة مصدر كلمة مراجعة audit[1] مشتقا من الكلمة اللاتينية audire والتي تعني الاستماع écouter، للاطمئنان على صحة العمل والحسابات قديما، وكان وزراء المالية يبلغون نتاج أعمالهم أمام لجنة مكونة من المراجعين. إن تطور الممارسة الرقابية على الحسابات صاحبه التطور العام للبنى الاقتصادية وظهور المؤسسات الكبيرة ومنذ بداية القرن XIX هذه الممارسة

---

[1] -حسن قاضي، حسين دحدوح (أساسيات التدقيق في ضل المعايير الأمريكية والدولية). مؤسسة لوراق للخدمات الحديثة عمان الأردن، 1999، ص1

تطورت بصورة ملحوظة سواء من ناحية الأهمية أو الطرق، وأن لهذه الفترة يرجع الظهور المتزايد للمراجعة بالشكل الذي نراه الآن ولقد تحقق هذا التطور عبر ثلاث مراحل تاريخية نوردها فيما يلي:[1]

أ- حتى نهاية القرن XIX كان الهدف الرئيسي للمراجعة موجه أساسا نحو البحث عن الغش فكان ينظر إليها على أنها وسيلة لاكتشاف الغش والأخطاء والتزوير الموجود بالدفاتر، وإن مهمة المراجع كانت تقتصر على تعقب هذه الأخطاء والغش واكتشافها، أما طرق البحث والرقابة فكانت ترتكز أساساً على الرقابة المفصلة والشاملة للوثائق المحاسبية، أما الرقابة الداخلية فلم يكن معترف بها في تلك الفترة.

ب- عند بداية القرن XX ضرورة إصدار رأي حول تحديد مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة أعمال الشركة، ظهر بالموازاة مع البحث عن اكتشاف التلاعب والاختلاس فظهرت الطرق الإحصائية عن طريق استخدام العينة الممثلة بدل البحث الدقيق والمفصل عن الغش أو التلاعب.

ج- بعد منتصف القرن XX أصبح الهدف المؤكد لعملية المراجعة هو إبداء رأي عن مصداقية وسلامة القوائم المالية السنوية، وأصبح الاهتمام بإجراءات سير المؤسسة يتنامى شيئا فشيئا ليصبح أمراً أساسياً حيث اقتنع المراجعون تدريجيا بأهمية جودة الإجراءات الداخلية للتأكد من مصداقية المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي.

في هذه الفترة اعترف كتاب المحاسبة والمراجعة بضرورة الرقابة الداخلية وأهميتها وكذلك زيادة الاعتراف بأهمية المراجعة الخارجية، وأن أول من اعترف بهذه الأهمية الأستاذ دكسي الذي بين أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يعوض عن المراجعة التفصيلية.

كما أن كُتاب المحاسبة والمراجعة في تلك الفترة، اعترفوا بأهمية الرقابة الداخلية للمراجع الخارجي والعينات التي يختارها تعتمد على جودة الرقابة الداخلية، ولهذا على مراجع الحسابات أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أولاً.

أما الفترة بعد سنة 1933 فقد شهدت شبه إجماع وخاصة بعد الحالة القضائية في سنة 1939 في الولايات المتحدة الأمريكية والمسماة McKesson and Robbins، من أن الغرض الرئيسي من المراجعة ليس اكتشاف الغش والخطأ، فاكتشاف مثل هذه الأمور هو ليس من مسؤولية المراجع، بل أن غرض المراجعة الرئيسي هو، تقرير المراجع المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.

---

[1] -عبد الفتاح الصحن، ناجي درويش، (المراجعة بين النظرية والتطبيق)، الدار الجامعية القاهرة). 1998، ص 24

وقد تم التأكيد على هذا المبدأ من قبل الجمعيات العالمية المهنية مثل الجارترد البريطانية و AICPA الأمريكية، إذ جاء في أدبيات ومنشورات هذه الجمعيات من أن الغرض الرئيسي لفحص البيانات المحاسبية من قبل محاسب قانوني مستقل ومحايد هو لأجل إعطاء الرأي حول عدالة القوائم المالية[1].

أما في الوطن العربي، فإن فلسطين والعراق كانتا لديهما تشريعات متقدمة منذ سنة 1919، وهي تشريعات مستمدة من قانون الشركات البريطاني، أما في مصر فقد بدأ تنظيم مزاولة المهنة بصدور قانون 1909 وفي سنة 1946 تم إنشاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

وفي منطقة الخليج العربي فقد تم تطبيق قانون الشركات الهندي، المستمد من القانون الانجليزي ولغاية استقلال هذه لبلدان، أما في سورية ولبنان والمغرب العربي، فإن المهنة نشأت وتطورت على الأسس المطبقة في فرنسا.

2-طبيعة وأهمية المراجعة

ظهرت مهنة المحاسبة و المراجعة الحيادية استجابة للحاجة إلى الفحص الحيادي للبيانات المالية، ولتقديم هذه الخدمة يسعى المراجع بشكل موضوعي ومستقل، إلى جمع أدلة الإثبات المتعلقة بالمزاعم الاقتصادية موضوع الفحص والتدقيق.

نظراً لأهمية اتخاذ القرارات بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، أصبح من الضروري قيام شخص محايد لتلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة، وذلك من أجل استخدامها في عملية اتخاذ القرارات، لذا كانت هناك ضرورة للاعتماد على محاسب مهني ومحايد لفحص القوائم المالية وإبداء رأيه في مدى إمكانية الاعتماد عليها، فالمراجعة إذاً عملية تقييم إنساني أو اتخاذ قرار، والغرض من التقييم في المراجعة، هو خلق قبول ورضا عن صدق البيانات التي تحتويها المستندات أو السجلات بما يمكن المراجع من إبداء رأي بشأنها.

تقوم عملية المراجعة بكاملها على فرضية أساسية، وهي أن البيانات المالية وغير المالية المعدة من قبل إدارة الشركة تفتقر للثقة الكاملة التي تمثل أساسا يعتمد عليه في عملية اتخاذ القرارات المختلفة فالمستخدم الداخلي للبيانات أو المستخدم الخارجي للبيانات، يبحثون عن درجة الثقة التي تحققها تلك البيانات.

[1] -هادي التميمي، (مدخل إلى التدقيق). دار وائل للنشر، 2006، ص19

إن التقارير المالية التي تعبر عن مجموعة من المزاعم والادعاءات، تقدمها إدارة الشركة لمختلف المهتمين بشؤونها تبين من خلالها حسن استعمال الأموال التي وضعت بين أيديهم، وحتى يمكن الاعتماد على هذه التقارير وما تحتويه من ادعاءات، فإنه لابد من قيام شخص محايد بالتحقق من صحة هذه المزاعم، وحتى يتمكن هذا الشخص من القيام بعمله بفاعلية، فانه يقوم بجمع الأدلة وتقييمها بطريقة موضوعية تمكنه من تكوين رأي بشأن هذه المزاعم والادعاءات وذلك لبعث الطمأنينة في قلوب هؤلاء[1] ولذلك فالمراجعة عمل أساسي وضروري في كل مجالات جمع المعلومات واتخاذ القرارات، وهي جزء هام من عملية توصيل المعلومات لصانعي القرارات.

ومن ناحية أخرى فإن مراجع الحسابات يبدأ عمله من حيث انتهى المحاسب، فالمراجع يبدأ عمله في القوائم المالية التي أعدها المحاسب والتي تعتبر المرحلة الأخيرة من مراحل عمل المحاسب، ويهتم المراجع بالتحقق من صحة ما تشتمل عليه هذه القوائم من بيانات مما يستلزم الرجوع إلى الدفاتر والسجلات والمستندات.

3- طبيعة عمل المراجع

يعتبر عدم إدراك مستخدمي القوائم المالية للدور الذي يلعبه المراجع في المجتمع من العوامل التي ساعدت على ظهور ما يعرف بفجوة التوقعات، حيث أدى ذلك إلى عدم وضوح مسؤوليات المراجعين، وأكبر دليل على ذلك اعتقاد مستخدمي القوائم المالية بأن المراجع هو المسؤول عن إعداد القوائم المالية للشركة محل المراجعة، حيث كشفت العديد من الدراسات على أن مستخدمي القوائم المالية لديهم اعتقاد، أن المراجع مسؤول عن إعداد القوائم المالية وضمان دقتها وخلوها من الأخطاء، وكذلك الحال بالنسبة لاكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية[2]، ولا شك أن مثل هذه التوقعات تعتبر مؤشر على عدم وضوح دور المراجع في المجتمع، كما أنها تدل على إمكانية وجود توقعات غير معقولة من قبل مستخدمي القوائم المالية، وعليه فإن تعريف المراجعة هو كالتالي :

3-1 تعريف وأهداف المراجعة

المراجعة بصورة رئيسية هي فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد، لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني، وقد عرف إتحاد المحاسبين القانونيين الأمريكي المراجعة بأنها، إجراءات منظمة من أجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين

[1] الفين ايرنز، جيمس لوبك، (المراجعة مدخل متكامل). دار المريخ، 2002 ، ص 21

[2] –عبد الوهاب نصر على،(خدمات مراقب الحسابات لسوق رأس المال). الدار الجامعية، بدون تاريخ، ص 13

وإيصال النتائج إلى المستفيدين، هذا التعريف يتضمن بعض المصطلحات والعبارات الهامة سيتم توضيحها فيما يلي :

أ- المعلومات والتقارير المقررة سلفا

يجب لإجراء عملية المراجعة، أن تتوفر المعلومات في شكل يمكن التحقق منه، كما يجب أن تتوفر بعض المعايير التي يمكن للمراجع بواسطتها تقييم المعلومات، وتختلف المعلومات من حيث النوعية فهناك المعلومات الكمية مثل الميزانية وجدول حسابات النتائج، والمعلومات الوصفية مثل مدى فعالية نظام الحاسب الآلي ومدى كفاءة العمليات الإنتاجية، وتتنوع معايير تقييم المعلومات بتنوع المعلومات التي يتم مراجعتها، فمثلا عند مراجعة ميزانية شركة ما، فإن على مكتب المحاسبة تحديد ما إذا كانت الميزانية قد تم إعدادها وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها أم لا، أما إذا تعلق الأمر بالنتيجة الخاضعة للضريبة فتتمثل المعايير في نصوص قانون الضرائب، أما إذا تعلق الأمر بالمعلومات الوصفية، فإنه من الصعب تحديد معايير لذلك ومن الضروري في هذه الحالة أن يتفق المراجع والشركة محل المراجعة على المعايير التي يجب استخدامها قبل البدء في إجراء المراجعة.

ب- جمع وتقييم الأدلة

تعرف الأدلة على أنها، أية معلومات يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية والتقارير التي تتم مراجعتها تعكس الواقع وتتفق مع المعايير التي تستخدم للحكم على مصداقيتها، وتأخذ الأدلة أشكالا عديدة مثل الشهادة الشفوية للعميل، المصادقات من الأطراف الخارجية، وملاحظات المراجع، ومن الضروري أن يحصل المراجع على حجم من الأدلة الجيدة كافي لإتمام عملية المراجعة على نحو ملائم.

وتعتبر عملية الحصول على الأدلة جزء جوهري في عملية المراجعة أيا كان نوعها أو طبيعتها أو غرضها، ومما هو جدير بالذكر، فإنه عند تجميع الأدلة يجب مراعاة مبدأ التكلفة والمنفعة حتى تتم عملية المراجعة بكفاءة، فلا فائدة من الحصول على أدلة إضافية، إذا كانت هذه الأدلة لا تضيف ولا تزيد من إقناع المراجع، أو لا تكشف عن جوهرية أو عدم جوهرية الخطأ.

ج- الشخص الكفء المستقل

التأهيل يساعد مراجع الحسابات على فهم المعايير التي يجب استخدامها، أما الكفاءة فتمكنه من معرفة أنواع وحجم الأدلة التي يجب جمعها للتوصل إلى استنتاج ملائم بعد فحص الأدلة، ويجب أن يتوفر في المراجع اتجاه ذهني مستقل، حيث لا يفيد كثيرا أن يكون الشخص الكفء متحيزا في جمع

الأدلة، كما انه لا يمكن أن يكون هذا الاستقلال مطلقا، ولكن يجب أن يكون الهدف الذي يسعى المراجع إلى تحقيقه.

د- التقرير

تقرير المراجعة هوا لمرحلة الأخيرة لعملية المراجعة، إنه بمثابة المنتج النهائي، ويعتبر أداة لتوصيل النتائج لمستخدمي المعلومات المحاسبية، وتختلف التقارير في طبيعتها إلا أنها في كافة الأحوال تهدف إلى إعلام القراء بدرجة التوافق بين المعلومات والمعايير، ويختلف الشخص الذي يوجه إليه التقرير باختلاف نوع المراجعة والغرض منها، ففي المراجعة المالية يوجه التقرير لأصحاب رأس المال بينما في المراجعة التشغيلية يوجه التقرير لإدارة المؤسسة.

ففي العالم الخارجي نجد إن الأهداف المنتظرة من عملية المراجعة تتشابه مع الأهداف المعروفة في الجزائر، ففي الولايات المتحدة مثلا، (إن الهدف من الفحص المعتاد للقوائم المالية والذي يتم من خلال المراجعين المستقلين هو التعبير عن رأي محايد بخصوص مدى عدالة المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية واتفاقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها)، ونلاحظ أيضاً أنه في معظم البلدان اكتشاف الأخطاء والمخالفات لا يعتبر من بين الأهداف الرئيسية لعملية المراجعة، فمن غير اللائق أن يفترض المراجع عدم نزاهة مسيري المؤسسات.

4-أنواع المراجعة[1]

اقتصرت التعاريف التقليدية للمراجعة، على أنها رقابة للمعطيات المحاسبية باعتبارها منتج لعملية إنتاج معلومات، إلا أنه لم يذكر صراحة تقييم الوسائل المستعملة من طرف المؤسسة في إنتاج هذه المعلومات، لكن التطور التاريخي للمراجعة بين المفهوم المزدوج لمنهجية المراجعة والذي يعني رقابة على حسابات المؤسسة كما تم تقديمها ورقابة على الطريقة التي تم بواسطتها إعداد هذه الحسابات هذا يعني تنظيم وإدارة نظام المعلومات المحاسبية والمالية للمؤسسة الأمر الذي أعطى نظرة أخرى للمراجعة أوسع يمكن تعريفها على أنها (عبارة عن فحص انتقادي يسمح بمراقبة المعلومات المعدة من طرف المؤسسة وتقييم العمليات والنظم)،[2] هذا التعريف أدرج كلمة التقييم وهو ما يطلق عليه اسم الرقابة الداخلية داخل المؤسسة[3]، بمعني الإجراءات المطبقة في المؤسسة للتأكد من حماية الأصول وجودة المعلومات المحاسبية، إلا أن هذا لا يقلل من أهمية وأهداف المراجعة حيث يبقي الهدف الرئيسي لعملية

[1] – طارق عبد العال، (موسوعة معايير المراجعة الدار الجامعية). 2004، ص33

[2] –منصور حامد محمود، محمد أبو العلا الطحان، (أساسيات المراجعة). مركز التعليم المفتوح جامعة القاهرة، 1998 ص13.

[3] -JEAN CHARLES BECOUR, HENRI BEQUIN, (audit opérationnel). économica, 1991, P49

المراجعة هو إبداء الرأي عن مصداقية القوائم المالية السنوية، إلا أنه هناك من ذهب إلى أبعد من ذلك حيث يري، أن الهدف من المراجعة في المدى الطويل هو لعب دور المرشد للقرارات (التنبؤ، التحليل إعداد التقارير)، إن هذا التعريف يتعدى حدود المصادقة ليشمل دور الاستشارة فهو يطرح مشكل التأثير المحتمل للمراجع على إدارة المؤسسة، إلا أن هذا حسب اللوائح والقوانين المعمول بها في اغلب بلدان العالم تتنافى مع مهنة المراجعة، حيث لا يجوز للمراجع التدخل في شؤون الإدارة، ومن هنا يتعين تحديد مفهوم المراجعة المالية مقارنة بالنشاطات الأخرى المشابهة، فهل المراجعة المالية تنحصر في المراجعة الخارجية القانونية، بمعني رقابة إجبارية للحسابات السنوية يقوم بها شخص مستقل وهذا يختلف أيضا عن المراجعة الخارجية التعاقدية والمراجعة الداخلية في النواحي التالية :[1]

4-1 المراجعة الخارجية القانونية

هي نشاط إجباري يقوم به شخص مستقل مؤهل علميا ومدرب مهنيا ومسؤول، مجالها القوائم المالية، وهدفها إبداء الرأي الفني المحايد على هذه القوائم المالية، إنتاجها النهائي يتمثل في التقرير الذي يحمل رأي من قام بعملية المراجعة، يقدم إلى الطرف الثالث خاصة المساهمين أعضاء الجمعية العامة للشركة، ويلتزم مراجع الحسابات في أداء عملية المراجعة باحترام معايير متعارف عليها، وللمراجعة تنظيمات مهنية تسعى دائما للارتقاء بمستوي ممارسيها.

4-2 المراجعة الخارجية التعاقدية

تقوم بها مكاتب المراجعة حسب الطلب فهي غير إلزامية، ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المؤسسة بغرض اعتماد قوائمها المالية الختامية نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مراجع خارجي، هذه الفائدة تتمثل في اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية الممثلة للمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وبخاصة في حالات الانفصال وانضمام شريك جديد، وفي حالة المؤسسات الفردية نلاحظ أن المراجع الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر خاصة تلك التي تقدم للأطراف الخارجية مثل مصلحة الضرائب.

4-3 المراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية جزء من نظام الرقابة الداخلية[2]، هي أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة، المراجعة الداخلية تتعدى حدود المعلومات

[1]-OLIVIER HERRBACH, (thèse de doctorat, le comportement au travail des collaborateurs au cabinet d'audit financier). université de Grenoble, 2000, P 16

[2] – منصور حامد محمود، محمد أبو العلا الطحان، (مرجع سابق). بدون تاريخ، ص 128

المحاسبية والمالية لتشمل جميع وظائف المؤسسة، وهذا من أجل الحصول على الفهم الجيد للعمليات التي تقوم بها المؤسسة، فالمراجع الداخلي يتحمل مسؤولية تقييم ما إذا كانت أساليب الرقابة الداخلية بالمؤسسة التي يعملون بها قد تم تصميمها وتنفيذها على نحو فعال أم لا، وما إذا كانت القوائم المالية تتسم بالعدالة حيث يمضي المراجعين الداخليين كافة الوقت داخل شركة واحدة وبالتالي فان معرفتهم عن التشغيل وأساليب الرقابة الداخلية بالشركة تزيد بكثير عن معرفة المراجعين الخارجيين.

وتدخل مراجعة العمليات ضمن تعريف المراجعة الداخلية، بينما عرفتها لجنة تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على أنها نوع من المراجعة تقوم به شركات المحاسبة المستقلة كنوع مميز من خدمات الاستشارة الإدارية وهدفها مساعدة العميل على تحسين استخدام قدراته وموارده لتحقيق أهدافه،[1] وبالتالي فان المراجعين الداخليين يعتبرون مراجعة العمليات جزاءا متكاملا من عملهم.

5-الأهمية الاقتصادية والاجتماعية للمراجعة

يعتبر رأي المراجع النزيه بمثابة المرشد للمستثمرين في المفاضلة بين مختلف البدائل الاستثمارية المطروحة في الأسواق الأمر الذي يزيد من الدور الايجابي للمراجعة ومن ثم زيادة الطلب عليها وسوف نتعرض لهذا الدور في النقاط التالية :

1-5 فعالية الإفصاح المحاسبي

عندما ألزم سوق رأس المال الشركات المتداول أسهمها في البورصة بضرورة نشر قوائمها المالية لم يكن ذلك إلزاما في حد ذاته وإنما ضرورة ملحة لما له من أهمية في ترشيد قرارات المستثمرين، ذلك لأن قراءة الميزانية هي أولى خطوات الشفافية ومفتاح القرار الاستثماري السليم وبدون ذلك تصبح العملية الاستثمارية عملية مبهمة قائمة على التكهنات والشائعات، ومن هنا تأتي أهمية الإفصاح المحاسبي كسبيل للقراءة المستنيرة لبنود الميزانية، فهي من الوظائف الأساسية للمحاسبة وذلك من خلال ما تنتجه المؤسسة من معلومات بقوائمها المالية حيث تتم مراجعة ما تتضمنه تلك القوائم من طرف مراجع حسابات كفء تدعيما لزيادة الإفصاح المحاسبي، كما يعتبر تقرير مراجع الحسابات أحد أهم التقارير المالية المنشورة لما يتضمنه من معلومات قد لا تفصح عنها القوائم المالية، وتتوقف فعالية الإفصاح المحاسبي على العديد من العوامل أهمها جودة وصدق وكفاية المحتوى الإخباري للمعلومات المحاسبية، وبذلك يصبح دور مراجع الحسابات ورأيه الفني بمثابة الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها المستثمرون في سوق الأوراق المالية مما يدعو إلى تطوير وظيفة الإفصاح المحاسبي وتحسين المحتوى

[1] JAQUE RENARD, (théorie et pratique de l’audit interne). éditions d’organisation, 2004, P104

الإخباري لتقرير مراجع الحسابات لمواكبة احتياجات مستخدمي المعلومات المالية في سوق الأوراق المالية.[1]

يعد تقرير مراجع الحسابات احد المنافع التي تقدمها المراجعة الخارجية في مجال ترشيد القرارات الاستثمارية في سوق الأوراق المالية، حيث أن التقرير الايجابي (بدون تحفظات) يؤدي إلى تشجيع المستثمرين المرتقبين على الإقبال على استثمار أموالهم في المؤسسة محل المراجعة، بينما التقرير الذي ينطوي على بعض التحفظات والتي من شانها التأثير على أسعار وكميات تداول الأسهم وإحجام المستثمرين على شرائها يؤثر سلبا على ربحية الشركة ومركزها المالي.

ونتيجة للتطورات الاقتصادية لم يعد دور المراجع يتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية ومدى تعبيرها عن نتيجة الأعمال والمركز المالي بصورة واضحة فقط، بل أصبح له دور اقتصادي حيث يجب أن يبدي رأيه عن الموقف الاقتصادي للشركة، من قوتها الاقتصادية وإستمراريتها.

2-5 مصداقية الإفصاح[2]

رأي المراجع على القوائم المالية يعني إضفاء الثقة على البيانات التي تتضمنها القوائم المالية وما نتج عنها من معلومات تقدم للمستخدمين، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة منفعة تلك المعلومات للأطراف المختلفة داخل وخارج المؤسسة وذلك من خلال اهتمام المراجع بفحص وتحقيق التقارير المحاسبية والقوائم المالية المنشورة للمؤسسة باعتبار أن معلومات تلك القوائم والتقارير موجهة إلى الأطراف الخارجية المهتمة بنشاط هذه المؤسسات .

إن صدق ووضوح هذه المعلومات المنشورة على جانب كبير من الأهمية لمستخدميها نظرا لأنها تؤثر على قراراتهم في سوق الأوراق المالية ومن ثم فان المراجعة تحقق فرض التأكيد المقبول لدى مستخدمي التقارير المالية التي تمت مراجعتها بإزالة أو التقليل من حالة عدم التأكد التي تكون موجودة في معلومات القوائم المالية التي تراجع من قبل مراجعين محايدين.

تعتبر المصداقية إحدى الأركان الأساسية لمحددات رفع جودة المحتوى الإخباري للمعلومات المحاسبية، وقد تناولها الكثير من الباحثين من خلال عدة اتجاهات، فقد يشير أحد الباحثين إلى المصداقية بأنها إمكانية الاعتماد على معلومات محاسبية والوثوق فيها لمعقوليتها وخلوها من الأخطاء أو التحيز وأنها تعرض بأمانة الأحداث الاقتصادية التي تمثلها، وأن مصداقية المعلومات مسألة نسبية حيث توجد

---

[1] -أحمد صلاح عطية، (مشاكل المراجعة في أسواق رأس المال). الدار الجامعية، 2002/2003 ، ص31

[2] -عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، (مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق رأس المال والتجارة الالكترونية). الدار الجامعية، 2004، ص208

مستويات متدرجة من المصداقية وترتبط مصداقية المعلومات المحاسبية بدرجة كبيرة بمدى الاعتماد على حسن تقدير معدي المعلومات المحاسبية وكفاءتهم، ولكي تكتسب المعلومات المحاسبية خاصية المصداقية يحب أن تتسم بصدق التعبير أي المضمون أو الجوهر وليس مجرد الشكل ويتطلب تحقيق ذلك ضرورة التحديد الواضح لمفاهيم الظواهر أو الأحداث المقدم عنها القوائم المالية حتى يتسنى للمستخدمين أن يتفهموا طبيعة ما تعبر عنه المعلومات المفصح عنها.

ويعرفها أحد الباحثين أيضا بأنها أحد ركني توافر الجودة للمعلومات المحاسبية بجانب ركن الصلاحية وتعبر عن عدم التحيز من جانب المعد للمعلومات المحاسبية بحيث تحدث أثرها لدى المستخدم دون الحاجة إلى مصادر أخرى أو توثيق آخر.

المطلب الثاني: حتمية وفوائد المراجعة الخارجية

يمكن اعتبار المراجعة على أنها آلية لإضفاء خاصيتي الصدق والوثوق بالمعلومات المحاسبية وهاتين الخاصتين توفرهما مهنة المراجعة، ولهذا وجد طلب يعرف بالطلب الاقتصادي على المراجعة.

1- الطلب الاقتصادي على المراجعة

ترتكز الأسباب الاقتصادية لوجود طلب اقتصادي على مهنة المراجعة في ترشيد متخذي القرارات لقراراتهم نتيجة اعتمادهم على معلومات محاسبية تمت مراجعتها، ويمكن الاعتماد عليها كلما قل خطر المعلومات من وجهة نظر متخذ القرار، ويمكن القول إن خطر المعلومات له أسبابه وله آليات تخفيضه نوجزها فيما يلي:[1]

1-1 أسباب خطر المعلومات

كلما أصبح المجتمع أكثر تعقيدا، كلما زاد احتمال إمداد متخذي القرارات بمعلومات لا يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها لاحتمال عدم صدقيتها، ويوجد العديد من الأسباب لذلك، وهي التباعد بين منتج المعلومات ومستخدمها، تحيز وعدم موضوعية منتج المعلومات، وفرة المعلومات، وزيادة درجة تعقيد المبادلات والمعاملات[2] وهذه الأسباب نوضحها فيما يلي :

أ- **بعد متخذ القرار عن منتج المعلومات :** لقد أدى ظهور المؤسسات الكبيرة إلى زيادة تعقد بيئة الأعمال وانفصال الملكية عن الإدارة، فأصبح من الصعب أن تتوفر لدي متخذي القرار إمكانية كبيرة للتوصل للمعلومات بشكل مباشر عن المؤسسة التي يتعامل معها، ولذلك يتم الاعتماد على المعلومات

[1] -محمد محمد الديسطي، (المراجعة مدخل متكامل). دار المريخ للنشر،2002 ، ص28

[2] -منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة ،(الاتجاهات الحديثة في المراجعة الدار الجامعية). 2003، ص ص93-110

التي يقدمها الآخرون وكلما زادت المسافة بين منتجي المعلومات ومستخدميها زاد الفاصل الزمني بين إنتاج المعلومة واستلامهم لها، وعندما يتم الحصول على مثل هذه المعلومات يزداد احتمال وجود تحريف متعمد أو غير متعمد لها، وحتى يمكنهم الاطمئنان على صدق هذه المعلومات يجب مراجعتها.

ب-عدم موضوعية منتج وموصل المعلومات : عندما يتم الحصول على أية معلومات من شخص لا تتفق الأهداف التي يسعي إليها مع أهداف متخذ القرار يمكن إعداد المعلومات على نحو متحيز لصالح من يعدها، وقد يتمثل السبب في ذلك التأثير في سلوك متخذ القرار في اتجاه معين، فإن هذا بدوره سوف يؤدي إلى تحريف المعلومات، وسواء كان هذا التحريف عبارة عن عدم صحة قيم ومبالغ معينة، إفصاح غير ملائم عن معلومات معينة أو إفصاح منقوص عن المعلومات فإنه سيحد من إمكانية اعتماد متخذ القرار على هذه المعلومات ومدى ثقته فيها، وبالتالي حتى ينزع متخذ القرار اللبس عن مصداقية المعلومات المتوفرة لديه يجب مراجعتها.

ج-زيادة حجم البيانات والمعلومات : كلما زاد حجم المؤسسة كلما زاد عدد العمليات المالية التي تقوم بها ويؤدي ذلك إلى زيادة احتمال التسجيل غير الصحيح في السجلات والدفاتر، وربما إخفاء قدر كبير من المعلومات، فعلى سبيل المثال إذا صدر شيك في مؤسسة كبيرة بقيمة تزيد عن المبلغ المستحق فيوجد احتمال كبير بعدم اكتشاف ذلك، فإذا تكرر الخطأ لمرات عديدة فان هذه المبالغ المتراكمة سوف تؤثر بالسلب على صحة البيانات المحاسبية مما يؤدي نقص إمكانية الاعتماد عليها والوثوق بها، فتزداد تبعا لذلك الحاجة لمراجعتها.

د-كثرة المعاملات المعقدة : لقد شهدت نهاية القرن العشرين وبداية القرن الواحد والعشرين زيادة ملحوظة في المعاملات المعقدة داخل وخارج المؤسسة، وتبع ذلك وجود مشكلات محاسبية عن هذه المعاملات وبالتالي أصبح الأمر أكثر صعوبة في تسجيل هذه العمليات على نحو ملائم، ومن أمثلة ذلك المشاكل المحاسبية على سيطرة الشركة القابضة على الشركات التابعة، المحاسبة عن عملية الاندماج بين الشركات الوطنية والشركات الدولية، المحاسبة عن العمليات الالكترونية، ومن الطبيعي أن ازدياد عدد العمليات المعقدة من ناحية ومشاكل المحاسبة من ناحية أخرى، سيزيد احتمال تحريف المعلومات المحاسبية ,وبالتالي يزيد الطلب على مراجعتها.

1-2 آليات مواجهة خطر المعلومات

في الشركات الكبرى حيث يتعدد أصحاب المصلحة خاصة إذا كانت أسهم الشركة متداولة بالبورصة يجب أن تكون هناك آلية أو أكثر لتخفيض خطر المعلومات، ومن الطبيعي أن أي آلية تحتاج لتكاليف لتنفيذها ويمكن أن نفرق في هذا الصدد بين ثلاث آليات[1]:

الأولى- تحقق المستخدم من المعلومات: يمكن للمستخدم أن يذهب للمؤسسة لاختبار الدفاتر والحصول على المعلومات المتعلقة بالقوائم المالية وبحث إمكانية الاعتماد عليها، وعادة ما يعد ذلك أمرا غير عمليا في ضوء التكاليف، أضف إلى ذلك أن مسالة أن يقوم كافة مستخدمي القوائم المالية من التحقق من المعلومات بشكل فردي يعتبر أمراً غير كفء من الناحية الاقتصادية، وعلى الرغم من ذلك يقوم بعض المستخدمين بأداء بعض الاختبارات الخاصة بهم، فعلى سبيل المثال تقوم مصلحة الضرائب بالتحقق من اتفاق الأرقام التي أثبتتها المؤسسات الاقتصادية في إقراراتهم مع متطلبات القوانين الضريبية، وأيضا إذا قررت إحدى الشركات شراء شركة أخرى من المتعارف عليه أن يقوم الطرف الذي قرر الشراء باستخدام فريق مراجعة خاص للتحقق بشكل محايد وإجراء تقييم للمعلومات للمؤسسة المزمع شراؤها.

الثانية- مشاركة مستخدم المعلومات مع الإدارة في خطر المعلومات: من المعروف أن الإدارة هي المسؤولية عن إعداد القوائم المالية ومن ثم تكون لها فرصة تقديمها بالشكل الذي يحقق ويعظم منافعها فالإدارة تعتبر مسؤولة عن إعداد قوائم مالية موثوق فيها للمستخدمين، فإذا اعتمد المستخدمون على قوائم مالية غير دقيقة وواجهوا خسائر مالية سيتوافر أساس قانوني لمقاضاة الإدارة.

الثالثة-مراجعة القوائم المالية المقدمة: تعد هذه الآلية من أهم وأكثر آليات تخفيض خطر المعلومات من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية ومعلوماتها، وتتميز هذه الآلية بالكفاءة المهنية والاستقلال والموضوعية، وبمراجعة القوائم المالية يمكن استخدام المعلومات التي تحويها من طرف المستخدمين لاتخاذ القرارات، وفي حالة وجود العديد من متخذي القرارات يستخدمون نوع معين من المعلومات فان التكلفة ستكون اقل خاصة إذا قام شخص واحد بتقديم خدمات المراجعة لكل هؤلاء المستخدمين بدلا من قيام كل مستخدم بالتحقق من المعلومات بنفسه، ونظرا لأنه يتم إعداد القوائم المالية في معظم الشركات للعديد من المستخدمين فقد أدى ذلك إلى وجود الطلب على المراجعة بشكل ملحوظ.

وعادة ما تقوم إدارة المؤسسة بالاتفاق مع مراجع لتوفير تأكيد مناسب للمستخدمين عن إمكانية الاعتماد على القوائم المالية، فإذا تم إعداد القوائم المالية على نحو غير صحيح فان المراجع سيواجه باحتمال مقاضاته من قبل المستخدمين على أساس مسؤوليته المهنية كما يمكن للمستخدمين مقاضاة

[1] - عبد الوهاب نصر على، (مرجع سابق)، ص38

الإدارة، وبالتالي يتحمل المراجع مسؤولية ضخمة من الوجهة القانونية، وفي الممارسة العملية يتم استخدام كافة هذه الوسائل لتخفيض خطر المعلومات وكلما زاد المجتمع تعقيدا كلما زاد الاعتماد على خدمات المراجعة.

2- عوامل الطلب على المراجعة الخارجية

تعتمد عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية على المعلومات المالية الملائمة والتي تكون ذات مصداقية كبيرة تجعلها قابلة للاعتماد عليها، وإذا كان الطلب على المحاسبة ينبع من أنها نظام يخلق المعلومات لأصحاب المصلحة بما في ذلك الإدارة، فإن المراجعة هي التي تؤكد على هاتين الخاصيتين في المعلومات، من هنا يمكن القول أن حاجة متخذي القرارات إلى تلك المعلومات الملائمة وذات المصداقية هي التي خلقت الطلب على المراجعة، ويمكن القول بأن هناك عدة مشاكل ترتبط بالمعلومات المقدمة من معديها إلى مستخدميها ويمكن صياغة تلك المشاكل في الأسئلة التالية :

أ) ما هي الأسباب التي قد تجعل المعلومات المتضمنة في التقارير المالية غير قابلة للاعتماد عليها؟
ب) لماذا يكون من الأهمية لمستخدمي تلك التقارير أن تكون تلك المعلومات ذات مصداقية؟
ج) لماذا لا يمكن لمستخدمي التقارير أن يقوموا بمراجعة المعلومات التي تتضمنها بأنفسهم؟

إن الإجابة على هذه الأسئلة قد تطرح مشكلة هامة وهي احتمال عدم مواءمة أو مصداقية المعلومات المقدمة من معديها إلى مستخدميها، وبما أن المراجعة الخارجية تهدف إلى تقديم تقريراً رسمياً مكتوباً عن إبداء الرأي أو المصادقة على صدق وعدالة القوائم المالية، فإنها بذلك تساعد على تخفيض مخاطر المراجعة عن طريق تعزيز الثقة في المعلومات ودرجة مصداقيتها، وتؤكد العوامل التالية على حتمية المراجعة وزيادة الطلب على خدماتها.[1]

2-1 تعارض المصالح

يشير مدخل تعارض المصالح إلى تلك المصالح التي تمليها المصلحة الذاتية في بعض الأحيان بين معدي القوائم المالية ومستخدميها حيث أن أهداف مستخدمي القوائم المالية تختلف أحيانا عن أهداف معدي تلك المعلومات، هذا التعارض ألمصلحي يستلزم بالضرورة وجود مراجع كفء محايد يقوم بمراجعة القوائم المالية ليؤكد عدالة تعبيرها عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتغيرات التي حدثت في المركز المالي.

[1] -أمين السيد لطفي، (مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة). الدار الجامعية، 2005، ص 12

إن السبب الذي يدفع المؤسسات إلى طلب خدمات المراجعة هو المساعدة في رقابة المصالح المتعارضة بين كل من الإدارة والمساهمين وحملة الأسهم والسندات، هذا بالإضافة إلى ما تطلبه بعض المتطلبات المفروضة من قبل المنظمات المهنية وغير المهنية مثل بورصة الأوراق المالية التي تطلب خدمات المراجعة الخارجية لزيادة الإفصاح عن الأمور غير المؤكدة بالقوائم المالية المنشورة للمؤسسة ويتمثل دور مراجع الحسابات في التوفيق بين تلك المصالح المتعارضة للمساهمين والإدارة والأطراف الخارجية ذات العلاقة بالمؤسسة مثل الدائنون والبنوك والمستثمرين الحاليين والمرتقبين.

وتتمثل المصالح المتعارضة بين الإدارة والمساهمين والتي تنشأ عنها تكلفة الوكالة لحقوق الملكية، إن الإدارة تسعي جاهدة إلى تعظيم هدفها ومنفعتها باستخدام سياسات محاسبية معينة من أجل تحقيق فائض وتحسين المركز المالي للمؤسسة، بينما المساهمون فيرغبون في الحصول على أكبر عائد وزيادة قيمة أسهمهم في بورصة الأوراق المالية، إن التعارض في المصالح داخل المؤسسة ينشأ من :

أ) التعارض في المصالح بين الإدارة والمساهمين والذي ينشأ عنه تكلفة الوكالة المتعلقة بأصحاب حقوق الملكية.

ب) التعارض في المصالح بين حملة الأسهم والسندات والإدارة والذي ينشأ عنه تكلفة الوكالة المتعلقة برأس المال المقترض.

الطلب على المراجعة ينتج من تعارض المصالح بين الإدارة بوصفها الطرف الذي يعد المعلومات المحاسبية، وبين المساهمين بوصفهم الطرف الذي يستخدم المعلومات المحاسبية في تقييم نتائج أداء الإدارة، فالمراجعة الخارجية إذا تعد مطلبا ضروريا للمساهمين على وجه الخصوص للتعرف على السياسات المحاسبية التي اتبعتها الإدارة ومدى اتساقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث تعد المراجعة بمثابة دليل للمساهمين والأطراف الخارجية بأن الإدارة مارست المسؤولية الموكولة إليها بطريقة سليمة.

المراجعة الخارجية تعد وسيلة فعالة للتقليل من عدم تماثل المعلومات بالقوائم المالية[1] بين مختلف طرفي العلاقة الوكالية، وتخفيض حدة التعارض في المصالح بين الإدارة والمساهمين وأيضا تخفيض درجة المخاطر التي تتحملها كلا من الإدارة والمساهمين، فمثلا قد تكون رغبة مالك أو ملاك مؤسسة ما هو تحقيق الربح طويل الأجل وكسب حصة كبيرة في السوق مما يحقق الاستمرار والنمو للمؤسسة، إلا أن مدير المؤسسة قد يهتم بزيادة الربحية في الأجل القصير وذلك للحصول على مكافآت أكثر، ويخشي أصحاب المؤسسة من أن يقوم المدير من استخدام سياسات معينة لدعم الربحية قصيرة المدى على

[1] –كمال الدين الدهراوي، (مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة). الدار الجامعية الجديدة للنشر، 2002، ص215

حساب الربحية طويلة المدى، مثل تسجيل الإيرادات قبل ميعادها المناسب، ولذلك قد يفكر الملاك في تخفيض المكافأة السنوية للمدير أو إلغائها، ولكن إجراء مراجعة من طرف شخص مستقل بناءا على طلب المدير يقنع الملاك بان هذا الأخير يسعى إلى تحقيق الأهداف التي يريدونها ونتيجة لذلك لن تلغي خطة الحوافز السنوية.

2-2 مدخل تعظيم منفعة استخدام القوائم المالية[1]

يستخدم الاقتصاديون مقياس المنفعة للحكم على درجة إشباع رغبات الإنسان المختلفة واختيار الرغبة التي تعطيه أكبر منفعة ممكنة، ويستخدم الإحصائيون مقياس المنفعة في الحالات التي يصعب تقويمها بالمال، كالشهرة ووقت الفراغ، وأن المنفعة في هذا المجال تهتم بقياس درجة الحصول على الغرض أو تحقيق الهدف.

يرى البعض أن مقاييس المنفعة يتم تقسيمها إلى مقاييس اسمية، تهتم بالجانب الوصفي للرغبات ومقاييس معنوية تتناول العلاقة بين الأشياء، ومقاييس كمية وهي تعبير رقمي لخواص الأشياء، وتعتبر المحاسبة بمختلف فروعها نظاما لإنتاج المعلومات ذات المنفعة النسبية لمستخدمي المعلومات سواء اتفقت أو تعارضت مع مصالحهم، ويشير أحد الباحثين إلى أنه، على الرغم من أهمية مدخل تعارض المصالح في تبرير الحاجة إلى المراجعة الخارجية، إلا أنه يعوزه الشمول وهو يلائم مرحلة من مراحل تطور المراجعة إلا انه لا يلائم كل المراحل، فإذا كانت الحاجة إلى وجود المراجعة قد اتضحت بسبب وجود مصالح متعارضة، إلا أن الحاجة إلى تطوير المراجعة واتساع مجال تطبيقها يمكن أن تجد مبررها باستخدام مدخل تعظيم منفعة استخدام المعلومات المحاسبية، ويظهر الدور الأساسي للمراجعة في إمداد وتزويد المستثمرين في سوق الأوراق المالية بالمعلومات المحاسبية الموثوق فيها ذات المنفعة والتي تعينهم على تقدير المخاطر والفوائد المتعلقة باستثماراتهم، وذلك بان تعكس القوائم المالية المنشورة والتي تمت مراجعتها بصدق حقيقة أرباح المؤسسة واستثماراتها ومصادر تمويلها، حيث أن المستثمر عند اتخاذه للقرارات المتعلقة باستثمار أمواله يعتمد في ذلك على المعلومات المحاسبية الموجودة بالقوائم المالية المنشورة والتي تمت مراجعتها بواسطة مراجع الحسابات والمتعلقة بكل من الأرباح والاستثمارات ومصادر تمويلها للمؤسسات التي تتداول أوراقها المالية في السوق والتي توفر فرص استثمار لأصحاب رأس المال في المجتمع ومن ثم تعتبر المعلومات المحاسبية الموثوق فيها عاملا أساسيا في ترشيد قرارات الاستثمار في سوق الأوراق المالية، وبذلك تؤدي المراجعة دورها في تمكين المستثمر من عقد المقارنات بين فرص الاستثمار المتعددة بين الشركات المختلفة .

[1] – طارق عبد العال حماد، (مرجع سابق)، ص 32

يمثل تقرير المراجع الخارجي مصدر معلومات هامة بالنسبة للمساهمين ويؤثر على القيمة السوقية لأسهم الشركة، حيث أنه قد يشير إلى سوء الحالة المالية للمؤسسة وفي هذه الحالة تنخفض ثقة الغير في المؤسسة وتقل القيمة السوقية للأسهم ويؤثر ذلك سلبا على ثروة المساهمين وقد يشير تقرير المراجعة إلى جودة الحالة المالية للمؤسسة ومن ثم تزداد ثقة الغير في المؤسسة وترتفع القيمة السوقية للأسهم ويؤثر ذلك ايجابيا على ثروة المساهمين، وقد أثبتت إحدى الدراسات أن الحاجة إلى تعظيم منفعة استخدام المعلومات المحاسبية تزداد في حالة تعارض المصالح لمستخدمي المعلومات حيث أن تعارض المصالح لا ينشأ الحاجة إلى المراجعة وإنما يكشف عن أهمية تلك الحاجة وبذلك يعتبر مدخل تعارض المصالح كاشفا عن أهمية المراجعة بينما يعتبر مدخل تعظيم منفعة استخدام المعلومات المحاسبية كافيا لتبرير الحاجة إلى المراجعة وهو اشمل واعم من مدخل تعارض المصالح.

المطلب الثالث : محددات منفعة عملية المراجعة

1-المنفعة في الفكر الاقتصادي

تعرف المنفعة بوجه عام كمفهوم اقتصادي بأنها درجة الإشباع التي يحققها المستهلك من استهلاكه كمية معينة من سلعة معينة[1]، إن هدف أي عملية إنتاجية هو تحقيق المنفعة والشيء النافع في المعني الاقتصادي هو ذلك الشيء الذي يشبع حاجة لدي الإنسان، والمنفعة في الغالب هي شعور شخصي، فالشيء النافع لدى شخص معين قد لا يكون كذلك لدى شخص آخر، والمشكلة الأساسية بالنسبة للمستهلك هي أن يقرر الكمية التي يجب أن يستهلكها من السلع المختلفة بحيث يحقق أكبر إشباع ممكن وذلك في حدود دخله والقيود المفروضة على تصرفاته[2].

وفكرة إمكان قياس المنفعة هي التي تمكننا من تحليل تصرفات المستهلك في السوق، مع افتراض أن المستهلك يتصرف تصرفا رشيدا وان المستهلك تبعا لذلك يسعي إلى تحقيق اكبر قدر من الإشباع.

وقد قدمت الجمعية الأمريكية للمحاسبة A.A.A مفهوما لكيان المحاسبة يمكن أن يطلق عليه مدخل المستخدم، ولقد تطلب تحديد الفرد أو المجموعة التي تهتم بكيان المحاسبة من ناحية، وكذلك تحديد طبيعة واهتمامات هؤلاء المحاسبين من ناحية أخرى، وقد قدم مونتير مفهوم المنفعة كأساس يمكن الاستناد إليه في تحديد الجانبين السابقين حيث ربط الهدف من قيام المحاسبة بالمنفعة بمعني أنه إذا تم تحديد نوع القرارات الاقتصادية التي سيتم اتخاذها وكذا تحديد من سيقوم باتخاذها فإنه يمكن معرفة

---

[1] -عبد القادر محمد عبد القادر عطية، (التحليل الاقتصادي الجزئي بين النظرية والتطبيق). الدار الجامعية، 2003؛ ص86

[2] – سامي خليل، (نظرية اقتصادية جزئية). مؤسسة على الصباح ومكتبة النهضة العربية الصفاء، الكويت، 1993؛ ص142

أنواع البيانات والمعلومات المطلوبة، ويري ستون أن مفهوم أو معيار المنفعة يعتبر الأساس الشامل للمجال العريض للمحاسبة أو أي مجال من مجالاتها[1]، وبذلك فان مفهوم المنفعة يمكن أن يكون الأساس لوجود المحاسبة، وحيث أن أساس وجود علم المراجعة كان تابعا لعلم المحاسبة فإنه يمكن القول أن المنفعة هي الأساس الذي بني عليه وجود المراجعة.

2-منفعة خدمات المراجعة

عند تعريف وتقييم منفعة خدمات المراجعة بالنسبة لمستخدميها يجب تحليل سوق خدمات المراجعة وما إذا كان هذا السوق يشبع رغبات وحاجات مستخدمي تلك الخدمات، وذلك عن طريق تحليل سلوك كل من مستخدم ومقدم تلك الخدمات.

فالمراجعة تعتبر من وجهة نظر الوحدة التي تطلبها خدمة اقتصادية وتمثل أتعاب تلك الخدمة العبء المالي الذي تتحمله المؤسسة محل المراجعة، وتتوقع أن تحصل مقابله على منفعة تبرر تحملها له في مواجهة الآراء التي تؤدي عدم مناسبة حجم العبء المالي الذي تتحمله المؤسسة محل ألمراجعه في صورة أتعاب لعملية المراجعة مع المنفعة المستمدة منها، فقد كان هناك اتجاه متزايد في بريطانيا إلى جعل عملية المراجعة اختيارية على الأقل بالنسبة للشركات غير المقيدة بالبورصة أسوة بما هو متبع في الولايات المتحدة الأمريكية.

تتمثل استفادة المؤسسة من عملية المراجعة في قيمة المعلومات الواردة بتقرير مراجع الحسابات الذي يبدي فيه عن رأيه عن مدى عدالة عرض القوائم المالية، ويعتبر تعظيم منفعة استخدام القوائم المالية هو الهدف الذي تسعى إليه المؤسسة عند تكليفها لمراجع معين للقيام بعملية المراجعة.

كما تمثل أتعاب المراجعة مصدر الإيراد الرئيسي لمكاتب المراجعة في مزاولتها لأعمالها ويعتبر تعظيم الأتعاب الهدف الذي يسعي المراجع إلى تحقيقه بغية تحقيق أقصى عائد ممكن، ويري البعض[2] أن الطلب على خدمات المراجعة إنما ينبع من قدرة المراجع على احتمال تقليل أن المعلومات الواردة بالقوائم المالية المعتمدة منه بها أخطاء مادية.

وبدراسة طبيعة الطلب على عملية المراجعة نجد أنه طبقا لما أصدرته لجنة معايير المراجعة الدولية المنبثقة عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي فإن عملية المراجعة لا تلغي الاتصال الأصلي بين

[1]– سمية أمين علي علي، (الآثار الخارجية لمعايير جودة البيانات والمعلومات المحاسبية على مستخدمي التقارير والقوائم المالية المنشورة). رسالة دكتوراه كلية التجارة جامعة القاهرة، 1996، ص 47

[2] – عبد الله محمود سالم، (مدخل مقترح لقياس كفاءة عملية المراجعة من خلال تدنئة أخطاء المعلومات المحاسبية واثر ذلك على قرارات الاستثمار). المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، العدد الخامس 1986، ص365

القوائم المالية ومستخدميها، وإنما تضيف اتصال آخر جديد عن طريق إضافة قيمة للمعلومات التي تمت مراجعتها حيث أن هذه المعلومات قد يكون من شأنها تغيير قرارات هؤلاء المستخدمين في حالة مراجعتها عنه في حالة عدم مراجعته.

2-1 محددات منفعة عملية المراجعة

تناولت بعض الدراسات في مجال الفكر المحاسبي والمرجعي عرض لبعض المحددات المتعلقة بمنفعة المعلومات المحاسبية والمراجعية ويمكن تجميع هذه المحددات فيما يلي :

2-1-1 الملاءمة

يعد عنصر الملاءمة من العناصر الرئيسة لتقييم منفعة أي نظام للمعلومات، وتعني ملاءمة المعلومات قدرتها على مساعدة مستخدميها لتحقيق الغرض الذي تستخدم من أجله، ويرى أحد الباحثين أن المعلومات المحاسبية لكي تكون نافعة للمستخدم يجب أن تضمن معيارين رئيسيين هما الملاءمة والمأمونية[1]، ومع ذلك فان هناك اختلاف في الأدب المحاسبي بخصوص تحديد معني الملاءمة بصدد استخدامها كمعيار للتقييم، وتنقسم اتجاهات الباحثين في هذا الصدد إلى اتجاهين هما :

الاتجاه الأول : يرى مؤيدو هذا الاتجاه أن ملاءمة المعلومات تتحدد بمدى مساعدة هذه المعلومات لمستخدميها في الغرض التي أعدت من أجله، أي أن الملاءمة في هذا الرأي تتحدد على أساس استخدام المعلومات في اتخاذ القرارات أو تكوين آراء أو وجهات نظر للمستخدمين في وقت استخدام تلك المعلومات، وطبقا لهذا الرأي فإن معلومات المراجعة يجب أن تكون ملائمة بالنسبة لكل مستخدم من مستخدمي هذه المعلومات، فبالنسبة لفئة الملاك مثلا تكون معلومات المراجعة ملائمة عند ما تفصح عن سلامة تصرفات الإدارة والوضع المالي للوحدة الاقتصادية محل المراجعة وبذلك فإنها سوف تساعد هذه الفئة على تكوين الرأي بخصوص مدى أداء الإدارة الحالية، وبذلك فإنها تمكن الملاك من اتخاذ القرار بخصوص الإبقاء على الإدارة أو تغييرها.

وقد أوضحت جمعية المحاسبة الأمريكية AAA أنه من ضمن بنود الاستفادة من مراجعة القوائم المالية، إن هذه المعلومات التي تم مراجعتها يمكن أن تعطي أساساً اقتصادياً لصانعي القرارات ومعنى ذلك أن المعلومات التي تمت مراجعتها يجب أن تعطي خلفية لمستخدميها عن الوضع الاقتصادي للمؤسسة حتى تساعد هؤلاء المستخدمين في اتخاذ قراراتهم الخاصة بالمؤسسة .

ويعرف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB الملاءمة بأنها ضرورة لربط المعلومات المحاسبية بالغرض الذي أعدت من اجله أو بالنتيجة التي يرغب مستخدمي القوائم المالية في تحقيقها

[1]- سمية أمين على على، (مرجع سابق)، ص 59

وطبقا لرأي المجلس أيضا فان ملاءمة المعلومات تتحدد بمساعدتها لمستخدميها في تكوين الآراء أو اتخاذ القرارات حيث تساعد المعلومات التي تمت مراجعتها الفاحص الضريبي في الوصول إلى مبلغ صافي الربح الحقيقي حتى يستطيع تكوين رأيه بخصوص الضريبة الواجب تحصيلها من الوحدة محل المراجعة.

الاتجاه الثاني: يري مؤيدو هذا الاتجاه أن ملاءمة المعلومات للوحدة يتحدد بمدى مساعدة تلك المعلومات لمستخدميها في إعداد التنبؤات أو التوقعات، فقد ذكر مجلس معايير المحاسبة FASB أن معيار الملاءمة يقصد به قدرة المعلومات على إحداث اختلاف في القرار من خلال مساعدة المستخدمين في إعداد التنبؤات أو تصحيح التوقعات[1]، ويري احمد رجب عبد العال أن اعتبار الملاءمة يمثل المنفعة النسبية للمعلومات في التنبؤ بالمتغيرات التي تنطوي عليها نماذج القرارات.

وطبقا للاتجاه السابق فإن ملاءمة المعلومات تتوقف على قدرتها على مساعدة مستخدميها في تكوين قاعدة فكرية تساعد هؤلاء المستخدمين في إعداد التنبؤات والتوقعات على الأوضاع المستقبلية وبذلك فان معلومات المراجعة تكون ملائمة لمانح الائتمان على سبيل المثال بتوفير المعلومات عن سلامة الموقف المالي للمؤسسة طالبة الائتمان بما يمكن مانح الائتمان من تكوين التوقعات والتنبؤات عن قدرة تلك الوحدة على السداد في المستقبل.

2-1-2 التوقيت

يعتبر عنصر التوقيت من أهم المحددات المستخدمة لتقييم منفعة نظم المعلومات، حيث أن وصول المعلومات لمتخذ القرار لحل مشكلة قرار معين للمستخدم بعد أن يكون قد توصل إلى الحل باعتماده على معلومات بديلة يفقدها قيمتها أو منفعتها، ويزيد من منفعة المعلومات البديلة التي تم الاعتماد عليها للتوصل إلى الحل أو لاتخاذ القرار، وبذلك فان منفعة المعلومات تزيد قيمتها كلما قدمت إلى مستخدميها في التوقيت المناسب، وتنخفض أو تنعدم إذا قدمت إليهم بعد هذا التوقيت، وبدراسة وتحليل ما ورد في الفكر المحاسبي والمراجعي بخصوص عنصر التوقيت يمكن تقسيم اتجاهات الباحثين إلى اتجاهين :

الاتجاه الأول: يركز الباحثون في هذا الاتجاه على تحليل ودراسة عنصر التوقيت كمؤثر في اتخاذ القرارات، فيري البعض إن ظهور القوائم والتقارير المالية في الوقت المناسب يعتبر شرطا هاما لمنفعة المعلومات والبيانات المحاسبية بالنسبة لمستخدمي تلك التقارير والقوائم، حيث أشار مجلس معايير المحاسبة أن ظهور القوائم والتقارير المالية في التوقيت المناسب يعتبر أحد أهداف المحاسبة، بما يؤكد

[1] –المرجع السابق، ص 56

أهمية عامل التوقيت بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية وبالتالي معلومات المراجعة، فوصول معلومات المراجعة إلى المستثمر المرتقب على سبيل المثال في التوقيت المناسب واعتماده عليها في اتخاذ القرار يزيد من منفعة تلك المعلومات.

وتأكيدا للرأي السابق يري احد الباحثين أن توقيت الحصول على البيانات والمعلومات يؤثر على الفائدة المتوقعة منها للمستخدم، حيث أن التوقيت يؤثر على كمية المعلومات المتاحة عند اتخاذ القرار، كما أكد آخرون على أن التأخير في نشر القوائم والتقارير المالية يقلل من قيمتها لدى المستخدمين عند الاستفادة من البيانات والمعلومات الواردة بها في أعداد التنبؤات واتخاذ القرارات.

الاتجاه الثاني: يرتكز الباحثون فيه على دراسة وتحليل أهمية توقيت نشر التقارير المالية بالنسبة لسوق الأوراق المالية، حيث أجريت دراسة لاختبار العلاقة بين محتوى قائمة الدخل وتوقيت نشرها من ناحية وأسعار الأسهم من ناحية أخرى وخلصت الدراسة إلى أنه طالما أن كفاءة سوق الأوراق المالية تتوقف إلى حد كبير على دقة مصادر بياناته، فإنه لا بأس أن يتحول السوق إلى مصادر بيانات أخرى يعتمد عليها بشكل أسرع بالمقارنة مع قائمة الدخل وذلك بما يوضح أهمية عنصر توقيت نشر المعلومات المحاسبية بالنسبة لمستخدميها[1]، وذلك يوضح أهمية توقيت وصول معلومات المراجعة لمستخدميها وإلا سيتحول مستخدمي المعلومات إلى مصادر أخرى للمعلومات فتفقد هذه المعلومات قيمتها إذا لم تستخدم في التوقيت المناسب.

وفي دراسة أخرى أجريت بسوق الأوراق المالية تستهدف بحث وتحليل استجابة تلك السوق للمحتوى الإعلامي للقوائم والتقارير المالية المنشورة، والتي منها تقرير المراجع الخارجي حيث ينعكس أثر المعلومات الإضافية التي يحصل عليها المتعاملين في السوق على أسعار الأسهم وذلك خلال الفترة السابقة واللاحقة لنشر هذه القوائم والتقارير، وقد استنتجت الدراسة أن التغيرات في أسعار الأوراق المالية للمؤسسات خلال الفترة الزمنية الخاصة بالإعلان عن عوائدها المحققة إنما تحدث بصورة متزامنة مع ذلك الإعلان كنتيجة للاستفادة من المعلومات التي تم الحصول عليها ودرجة الدقة بها وارتباطها بالقيمة المتوقعة مستقبلا، كما أكدت لجنة الأوراق المالية بنيويورك على ضرورة أن تكون التقارير المالية المصرفية جاهزة خلال الأشهر الثلاثة التالية لانتهاء الفترة المالية، وذلك بسبب أن المصادر الأخرى للمعلومات ربما تكون أكثر تكلفة واقل اعتمادا.

[1] –المرجع السابق، ص59

2-1-3 الدقة

تعتبر دقة المعلومات واحدة من أهم المحددات المستخدمة لتقييم تلك المعلومات، ولعل السبب في ذلك يرجع إلى أن المعلومات المتاحة عندما تكون غير دقيقة فإنها تقود إلى اتخاذ قرارات خاطئة وبذلك تصبح تكلفة الحصول على هذه المعلومات أعلى من منفعتها حيث أن منفعة المعلومات هنا ستكون قيمة سالبة وبالتالي فلا مبرر للحصول على تلك المعلومات، وفي ذلك يؤكد احد الباحثين على أهمية عنصر الدقة كأحد محددات أي نظام للمعلومات وذلك لما يمكن أن يترتب على اتخاذ قرارات هامة ومصيرية ومعتمدة في ذلك على معلومات محاسبية خاطئة، الأمر الذي يجعل من خاصية الدقة عاملا هاما ومحورا رئيسيا لإنتاج معلومات سليمة وفعالة[1]، ويري أحد الباحثين بخصوص مفهوم دقة المعلومات المحاسبية أنه ينبغي التأكيد على أمرين هما :

الأول: إن المعلومات المحاسبية الصحيحة لا ينبغي بالضرورة أن تكون دقيقة دائما، فالصحة تعني أن المعلومات قريبة من الواقع.

الثاني: يعتقد الكثيرون أن المعلومات المحاسبية بها الكثير من التقديرات أو التقريب ولكن بشروط وضوابط معينة تؤخذ في الاعتبار عند إعدادها واستخدامها، لذا فان المفهوم الشامل للدقة يدور حول إنتاج معلومات خالية من الأخطاء والغموض والتعارض والتناقض وأن تكون هذه المعلومات مؤكدة المصادر وصحيحة.

ويري أحد الباحثين أنه يمكن رفع مستوى صحة المعلومات عن طريق إيجاد اتفاق بين منتجي المعلومات ومستخدميها، بما يضمن توافر المعلومات اللازمة للاستخدامات المختلفة التي يريدها متخذ القرار، بحيث يضمن هذا الاتفاق حدود الإجمالي والتفصيل لكمية المعلومات ونوعيتها والدلالات التي يجب أن تكشف عنها[2].

مما سبق يتضح أهمية الدقة في تقييم منفعة المعلومات التي تمت مراجعتها، وذلك يرجع إلى أن الاعتماد على معلومات غير دقيقة قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير دقيقة وبالتالي سوء التقدير والتنبؤ وبذلك فإن دقة المعلومات يجب أن تكون الهدف الذي يرغب المراجع في تعظيمه عند إعداده لتقارير

[1] –محمد السيد سرايا، (دور أساليب الرقابة على تشغيل البيانات في إنتاج معلومات محاسبية سليمة وجيدة). مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، سبتمبر 1990، ص248

[2] –احمد سامي عثمان، (مدي الاعتماد على البيانات المحاسبية كأداة لتحقيق التوازن الاقتصادي للخطة). رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1974 ، ص54

المراجعة حيث أنها تزيد من ثقة المستخدمين في تقرير المراجعة، وبالتالي زيادة الطلب على خدمات المراجعة.

2-1-4 إدراك مستخدمي تقرير مراجع الحسابات لمنفعة المراجعة

يعبر الإدراك عن إلمام الشخص بشيء معين ويتأثر الإدراك بمجموعة من العوامل التي تفسر لماذا يدرك البعض حدث أو أحداث معينة، ولماذا لا يستطيع البعض الآخر إدراك هذه الأحداث، أو لماذا تكون المعلومات هامة جدا بالنسبة لشخص معين ولا تكون على نفس الدرجة من الأهمية لشخص آخر في نفس الظروف، وهي بذلك تفسر لماذا يدرك بعض متخذي القرارات أهمية معلومات معينة تؤثر بذلك في اتخاذ قراراتهم.

وتتجلي أهمية إدراك مستخدمي تقرير مراجع الحسابات لمنفعة عملية المراجعة كمحدد هام من محددات منفعة المراجعة في إدراك هؤلاء المستخدمين لمنفعة المعلومات الواردة بتقرير مراجع الحسابات يؤدي إلى إهمالهم لذلك التقرير وبالتالي عدم الاعتماد عليه للوقوف على حقيقة المركز المالي للوحدة محل المراجعة، ومن ثم اتخاذ قراراتهم بناء على التقارير والقوائم المالية التي تصدرها الوحدة محل المراجعة فقط، والتي قد يكون بها أخطاء تؤدي بالنهاية إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

وقد أثبتت إحدى الدراسات[1]، أن لمحتوى تقارير المراجعة تأثيرات واضحة على مستخدمي بيانات القوائم المالية، حيث أن ذلك يرجع إلى أن تقرير المراجعة يوفر نوعا من الثقة والطمأنينة لمستخدمي أرقام القوائم المالية الصادر عنها هذا التقرير.

[1] –محمد توفيق محمد، (التأثيرات الإشارية لمخرجات المراجعة على مستخدمي القوائم المالية). دراسة تجريبية المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الأول يناير 1994، ص ص 1089- 1113

المبحث الثاني: أدوات جودة الأداء في المراجعة[1]

من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة وجود معايير ومبادئ علمية يعملون حسبها وهذه المبادئ والمعايير تكون متعارف عليها من قبل جميع الممارسين والعاملين في مجال معين، إذا هنالك العديد من المهن لها معايير متعارف عليها ومن هذه المهن مهنة التدقيق ففي معظم بلدان العالم توجد معايير تدقيق متعارف عليها وكل المدققين والمحاسبين يعملون حسب ما يرد في المعيار، وأول من أصدر هذه المعايير هو المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين AICPA وصدرت في سنة 1954 في كتيب تحت عنوان معايير المراجعة المتعارف عليها.

المطلب الأول: معايير المراجعة المتعارف عليها

هي عبارة عن قواعد للأداء المهني توضع من قبل الجهات المنظمة للمهنة كما هو الحال بمعايير وضوابط العمل في المهن المختلفة كالهندسة والطب والصيدلة ...إلخ. وتهدف الجهات المهنية من وضع المعايير إلى توفير مستوى معقول من الأداء لضبط العمل وتحديد إطار مناسب وواضح ليعمل المراجع ضمنه، وتساعد هذه الجهات للحكم على أداء المراجع ونوعية العمل وتتمثل هذه المعايير ما يلي :

1- المعايير العامة

هي مجموعة من المعايير التي تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سوف يزاول مهنة المراجعة ومن هنا أطلق البعض عليها معايير شخصية تتعلق إذن بشخصية المراجع والصفات اللازمة ليصبح مؤهلاً لتولي عملية المراجعة ومن هذه المعايير :

1-1 التأهيل العلمي والعملي

فالمراجع لا بد أن يكون لديه قدراً كافياً من المؤهلات العلمية والخبرة العملية في المحاسبة والمراجعة، ليتمكن من تقديم الخدمات المطلوبة بكفاءة، ومن الشروط التي تتعلق بمزاولة المهنة ما يلي:[2]

- أن يتمتع بالجنسية في البلد التي يزاول فيها المهنة.
- شهادة جامعية تتعلق بالمحاسبة.
- شهادة في المهنة معترف بها من الجهات ذات الاختصاص.
- الحصول على فترة التدريب الكافية لمزاولة المهنة.

[1]- طارق عبد العال حماد، (موسوعة معايير المراجعة). مرجع سابق، ص 185

[2]- سمير كامل عيسي، محمود مراد مصطفى، (دراسات في المراجعة الخارجية). دار الجامعة الجديدة، 2002، ص 35

1-2 الاستقلالية

يجب أن يكون مراجع الحسابات مستقيما وأمنيا ومخلصا في عمله المهني، وعليه أن يتوخى العدالة وأن يحافظ على تجرده، وأن يبتعد عن تلك المواقف التي قد تثير الشكوك في درجة الحياد والاستقلال الواجب توافرها[1]، ولا يسمح لتحيزه أو انطباعه أن ينالا من تجرده، كما عليه أن يكون ذا استقامة حقيقية ومظهرا غير مرتبط بأي مصلحة تنال من أمانته أو تجرده مهما كان أثر تلك المصلحة يجب على المراجع أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء عمله، ويجب عليه أن لا يفصح عن أي معلومات لأطراف أخرى دون تفويض محدد بذلك إلا إذا كان الإفصاح واجبا قانونيا أو مهنيا[2].

1-3 بذل العناية المهنية المعقولة

تطرقت معايير المراجعة الدولية للعناية المهنية اللازمة من خلال مجموعة من القواعد حيث نصت على أنه يجب أن تتم المراجعة وأن يتم إعداد التقرير بعناية مهنية بواسطة أشخاص ممن لديهم تدريب وخبرة وكفاءة في المراجعة، وينبغي على المراجع أن يوجه، يشرف، ويراجع العمل المفوض للمساعدين بعناية، ويجب عليه أن يحصل على ضمان معقول، بأن العمل المؤدى من قبل المراجعين أو خبراء هو عمل يحقق الغرض المطلوب، يجب على المراجع الخارجي أن يتحقق مما إذا كان عمل المراجعة الداخلية قد تم تخطيطه والإشراف عليه ومراجعته وتوثيقه بشكل سليم، والمثال على ممارسة المراجع الداخلي للعناية المهنية اللازمة، هو وجود أدلة المراجعة الكافية ووجود برامج وأوراق العمل.

إن خبرة المراجع وثقافته يمكنانه بأن يكون على دراية بأمور المؤسسة بشكل عام، حيث أنه من غير المعقول أن تكون له الخبرة التي تتوفر للشخص المتدرب أو المؤهل علميا في ممارسة مهنة أو وظيفة أخرى، مثل خبير التأمين، أو المهندس، إن بذل العناية المهنية ليس لها حدود واضحة للحكم عليها، ولكن التزام المراجع بهذه المعايير يعتبر الحد الأدنى للعناية المهنية.

2- معايير العمل الميداني

تتعلق بعملية تنفيذ الإجراءات في التدقيق وتشمل ما يلي :

2-1 معيار التخطيط والإشراف

يمثل هذا المعيار أولى خطوات تنفيذ مراجع الحسابات لعملية المراجعة ميدانيا وبقدر نجاح مراجع الحسابات في الالتزام بهذا المعيار بقدر ما يضمن بدرجة كبيرة صحة وسلامة وملاءمة خطوات

---

[1]-عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، (أسس المراجعة). الدار الجامعية، 2004، ص66

[2]-غسان فلاح المطارنة، (تدقيق الحسابات المعاصر). دار المسيرة للنشر و التوزيع الطباعة، 2006، ص40

وإجراءات العمل الميداني لعملية المراجعة[1]، نظرا لأهمية التخطيط باعتباره دعامة أساسية لوصول المراجع لرأي فني محايد حول مدى صحة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي ونتائج النشاط خلال فترة معينة لمؤسسة ما، فقد أقرت المعايير الدولية معيارا خاصا بالتخطيط ويمكن عرض مجموعة القواعد التي تناولت هذا الجانب على النحو التالي :

أ- اعتبر التخطيط لعملية المراجعة من المبادئ الأساسية التي تحكم المسؤوليات المهنية للمراجع حيث نص المعيار على أنه ينبغي على المراجع أن يخطط عمله لمساعدته في القيام بمراجعة فعالة وبأسلوب كفء وفي الوقت المحدد ويجب أن يركز في وضع الخطط على أساس معرفته بأعمال العميل، وينبغي أيضا أن تخضع الخطط لمزيد من التطوير والمراجعة، وحسب ما تقتضيه الضرورة خلال عملية المراجعة.

ب-التخطيط والإشراف وهنا يفترض أن يكون التخطيط السليم يوفر تنظيما صحيحا في مكتب المراجع وبين موظفيه وذلك لضمان حسن سير العمل، ويجب أن تجرى كل عملية مراجعة بإشراف صاحب المكتب في حالة الملكية الفردية أو بإشراف أحد الشركاء أو أي شخص آخر أسندت إليه السلطة ولكن تبقى المسؤولية على عاتق صاحب المكتب، ضرورة قيام المراجع بإعطاء التوجيهات الملائمة للمساعدين الذين تم تفويض العمل إليهم وينطوي هذا التوجيه على إبلاغ المساعدين لمسؤولياتهم وأهدافهم وكذلك الإجراءات التي سوف ينفذونها، علاوة على إبلاغهم بأمور هامة مثل طبيعة عمل المؤسسة والمشكلات المحاسبية التي يمكن أن تواجههم والتي قد تؤثر على طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التي يشاركون في تنفيذها.

2-2 معيار دراسة وفهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية[2]

هو فحص نظام الرقابة الداخلي وهنا المراجع يدرس النظام المطبق ويقيمه وذلك لتحديد نطاق عملية التدقيق ومدى الاختبارات التي يجب أن تقتصر عليها عملية مراجعة الحسابات وهذا يعود لتقدير المراجع وحكمة الشخصي، خصصت المعايير الدولية معيارا خاصا لفحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية وهو النهج الذي تسير عليه هذه المعايير في مجال العمل الميداني، الأمر الذي يؤدي إلى توحيد الإجراءات والممارسات بين المراجعين على المستوى الدولي، وخصص المعيار السادس لدراسة وتقويم النظام المحاسبي وما يرتبط به من ضوابط داخلية تتعلق بعملية المراجعة، حيث نصت الفقرة الأولى من هذا المعيار على أن تتحمل الإدارة مسؤولية المحافظة على نظام محاسبي يشتمل على مختلف الضوابط الداخلية إلى الحد الذي يكون مناسبا لحجم وطبيعة الأعمال، ويحتاج المراجع إلى تأكيد معقول بأن النظام

[1]-طارق عبد العال حماد، (مرجع سابق)، ص86

[2] - JEAN-LUC SIRUGUET , LYDIA KOESSLER, (le contrôle comptable bancaire). Édition organisation, 1998, P 83

المحاسبي نظام كاف وأن جميع المعلومات المحاسبية التي يجب تسجيلها قد تم تسجيلها بالفعل، وعادة فإن الضوابط الداخلية توفر مثل هذا التأكيد و يجب على المراجع أن يكتسب فهما للنظام المحاسبي وما يرتبط به من ضوابط داخلية، وأن يدرس ويقوم عمل تلك الضوابط التي يرغب في الاعتماد عليها في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجع الأخر، عندما يستنتج المراجع بأنه يستطيع الاعتماد على الضوابط داخلية معينة فإن إجراءاته الجوهرية تكون عادة أقل توسعا مما لو طلب منه الاعتماد على غير تلك الضوابط وربما قد تختلف إجراءاته بالنسبة لطبيعتها وتوقيتها، وقد تناول هذا المعيار تحديد الإجراءات التي ينبغي إتباعها فيما يتعلق بفحص نظام الرقابة الداخلية على النحو التالي[1]:

- تعريف النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي.
- العوامل التي تؤثر على بيئة المراقبة الداخلية مثل الهيكل الإداري التنظيمي والإشراف الإداري والموظفين.
- هدف وإجراءات الضبط الداخلي.

2-3 الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة وموثوقة

يقصد بأدلة التدقيق جميع ما يحصل عليه المدقق من مستندات وتقارير واستفسارات وتقديرات وعمليات حسابية، ويعتمد عليها المدقق لإصدار حكمه عن البيانات المالية ومدى مصداقيتها، هنا يجب الوصول إلى عناصر إثبات جديرة بالثقة عن طريق المعاينة والملاحظة والمصادقات ويمكن تقسيم الأدلة إلى أدلة داخلية وأدلة خارجية، فالأدلة الداخلية تشمل دفاتر الحسابات والشيكات وفواتير المبيعات.... والأدلة الخارجية فتشمل المصادقات من العملاء والموردين ونتائج الاطلاع والاستفسارات التي تجرى خارج الشركة.

على المراجع الحصول على أدلة وقرائن كافية من خلال تنفيذه لإجراءات الالتزام والإجراءات الجوهرية وذلك لمساعدته على الوصول إلى نتائج معقولة يستند عليها رأيه بشأن المعلومات المالية ويجب أن يعتمد المراجع أيضا على قرينة مقنعة وليست مطلقة، وقد يسعى إلى الحصول على قرائن من مصادر مختلفة لتأييد نفس التأكيد، ويجب أن تكون قرائن الإثبات مساعدة للمراجع لإبداء رأيه حول القوائم المالية، إذ أن هذا الرأي لا يعتمد على الفحص الكامل لجميع المعلومات التي تتوافر لديه، حيث يمكنه الوصول إلى نتيجة عن الرصيد الحسابي وعن فئة العمليات أو عن أحد مقومات الرقابة الداخلية باستخدام إجراءات المعاينة الحكمية أو المعاينة الإحصائية، على المراجع أن يكون موضوعيا في تقويمه لقرائن الإثبات وأن يضع في اعتباره احتمال وجود أخطاء مادية في المعلومات المالية، كما يجب عليه أن يربط تكلفة الحصول على قرينة الإثبات بالعائد المتوقع منها حتى لا تصبح عملية المراجعة مكلفة

[1] JEAN –CHARLES BECOUR, HENRI BOUQUIN, (audit opérationnel). Édition économica, 1991, P 49

جدا وبصرف النظر عن كمية ونوعية الأدلة فإنه لا يمكن قبولها بدون بادرة من الشك فهي مجرد قرائن وليست أدلة قاطعة ولذلك فإذا تشكك المراجع في أحد البنود الجوهرية بالقوائم المالية يتعين عليه الحصول على أداة إضافية لإزالة هذا الشك فإذا لم يستطع إزالته، عليه أن يتحفظ في تقريره أو يمتنع عن إبداء رأيه في القوائم المالية[1].

3- معايير إعداد التقرير

التقرير عبارة عن وثيقة مكتوبة يبين فيها المراجع خلاصة عمله ويقدمه للأطراف المعنية ويمثل كذلك وثيقة تحدد مسؤوليات المراجع المدنية والجنائية، وهو كذلك وسيلة مكتوبة لنقل وإيصال المعلومات ورأي المراجع بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيه إلى جميع المستفيدين كما يعد وثيقة تُمكن من إثبات قيام المراجع بتنفيذ واجباته ويستعين المراجع بمعايير التقرير في إعداد تقريره من الناحية الشكلية ومحتوياته، تشمل المعايير التي يتشكل منها معيار إعداد التقرير ما يلي :

أ- يجب الإشارة إلى مدى توافق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

ب-الإشارة إلى إذا ما كان قد حدث تغيير في إعداد القوائم المالية عن الفترات السابقة وفي حال عدم التغيير فلا حاجة للإشارة لذلك.

ج- الإشارة إلى إذا ما كانت القوائم المالية لا تشتمل عن الإفصاح الكافي.

د- أن يشتمل التقرير رأياً مكتوباً في فقرة خاصة عن القوائم المالية كوحدة واحدة.

المطلب الثاني: قواعد السلوك المهني

1 -أنواع قواعد السلوك المهني

إن عملية وضع مبادئ أخلاقية تعتبر أمرا معقدا، ففي فرنسا واليابان يمثل الدليل الأخلاقي أحد موضوعات القانون، أما في الولايات المتحدة وسنغافورة والمكسيك والمملكة المتحدة فإن المعايير يتم تطويرها وتنظميها عن طريق الهيئات المهنية، وفيما يلي أهم أنواع السلوك المهني[2]:

1-1 من حيث السلطة أو الجهة التي وضعتها

ويمكننا أن نجد نوعين متباينين هما :

أ- قواعد قانونية والمقصود بها تلك القواعد التي يضعها المشرع وتلك المبادئ التي تنص عليها القوانين المنظمة للمهنة أو التي تحكم الرقابة الخارجية على حسابات الشركات.

---

[1] -منصور حامد محمود، محمد ابو العلا الطحان، (مرجع سابق)، ص 49

[2] -جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين في الشرق الأوسط، (قواعد التدقيق المتعارف عليها). بيروت لبنان، 1980، ص ص4-8

ب-قواعد تنظيمية والمقصود بها تلك المبادئ والأحكام التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات ومعاهد وجمعيات لحث أعضائها على التمسك بآداب و قواعد سلوك المهنة.

2-1 من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها

وهنا يوجد نوعين متميزين من قواعد السلوك المهني:

أ- قواعد مكتوبة وهي تلك المثبتة كتابة سواء كانت الوثيقة المكتوبة صادرة عن السلطة التشريعية أم السلطة التنفيذية في البلد أو نشرات من المنظمة المهنية.

ب-قواعد عرفية والمقصود بها تلك القواعد والمبادئ التي يتعارف عليها المراجعون والمحاسبون ويلتزمون بإتباعها والتمسك بها واحترامها ويعتبرونها دستورا أخلاقيا من الآداب والتقاليد التي يجب أن يعمل كل الممارسين للمهنة على الإبقاء عليها دون ما حاجة إلى إصدارها في وثيقة رسمية.

2-نصوص قواعد السلوك المهني

قدم دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين للأخلاقيات المرتبطة بالمحاسبين المهنيين مبادئ أساسية تعتبر عامة في طبيعتها ولا تهدف إلى أن يتم استخدامها لحل المشاكل الأخلاقية للمحاسبين المهنيين في حالة خاصة، ومع ذلك فإنها توفر إرشاد تفصيلي لتطبيق الأهداف والمبادئ الأساسية في الممارسة الواقعية وبالارتباط بعدد من المواقف النمطية التي تحدث في ظل البيئة المحاسبية، هذا وتوجد ستة مبادئ أساسية للأخلاقيات واجبة التطبيق على كافة المحاسبين تتمثل في الآتي[1]:

2-1 النزاهة والموضوعية

يجب أن يكون المحاسب المهني مستقيم وأمين عند أداء الخدمات المهنية، تتمثل الخدمة المهنية في أي خدمة تتطلب المساءلة أو المهارة المرتبطة عن طريق المحاسبين، وتتضمن أنواع تلك الخدمات المهنية خدمات المحاسبية والمراجعة والضرائب والاستشارات الإدارية وخدمات الإدارة المالية، يفرض مبدأ الموضوعية التزام على كافة المحاسبين المهنيين بأن يكونوا صادقين وعادلين وأمناء ذهنيا بالإضافة إلى تحررهم من أي تعارض في المصلحة، إن المحاسبون المهنيون سوف يتعرضون لعديد من المواقف التي خلالها يكونوا تحت ضغوط عن طريق أصحاب العمل وزملاء المهنة أو العملاء، أي أن تلك المواقف والعلاقات التي يحدث خلالها التحيز أو التأثير عن طريق الآخرين يتعين تجنبها حيث أنها يمكن أن تبطل من موضوعية المراجع، إن المهتمين المرتبطين بخدمات التأكد يجب ألا يقبلوا وألا يقدموا الهدايا والتي من شأنها أن تحدث تأثيرا يعتبر غير ملائما بالنسبة لحكمهم المهني.[2]

[1]-محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، (المراجعة بين النظرية والتطبيق). الدار الجامعية، 1990، ص 160

[2] -خالد أمين عبد الله، (علم تدقيق الحسابات). دار وائل للنشر، 2004، ص ص 108-109

يواجه المحاسبون من وقت لأخر، مواقف من خلالها قد تتعارض مسئولياتهم مع الطلبات الداخلية أو الخارجية، فقد يكون هناك ضغط من أحد المشرفين أو المديرين أو الشركاء أو أحد أعضاء الأسرة، على سبيل المثال قد يطلب من المحاسب أن يتصرف بشكل مغاير للمعايير الفنية أو المهنية كنشر معلومات مضللة.

2-2 الكفاية الفنية والعناية الواجبة[1]

إن المحاسب المهني بموافقته على تقديم الخدمات المهنية يشير ضمنا أنه ذو كفاية فنية لأداء الخدمات، إن الكفاية المهنية تتطلب استيفاء مقدار عالي من التعليم العام الذي يتبع بتعليم متخصص وتدريب وفحص للموضوعات الملائمة بالإضافة إلى الخبرة العملية، أيضا تتطلب الكفاية الإلمام المستمر للمحاسبين المهنيين بالتطويرات في مهنة المحاسبة، مع تبني برنامج للرقابة على الجودة، وبصفة عامة يجب أن يتمهل المحاسبون عند موافقتهم على أداء الخدمات المهنية التي ليس لديهم كفاية في تنفيذها، ما لم يحصلوا على نصيحة أو مساعدة من أحد المؤهلين فنيا بها، كما يتعين على المحاسبين أن يؤدو كافة الخدمات بعناية مهنية واجبة، وكفاية واجبة، كما يجب أن يكون لديهم التزام مستمر للحفاظ على المعرفة والمهارة المهنية، تلك المعرفة والمهارة يتعين أن تكون كافية لضمان أن العمل المؤدى قد بني على التطورات الجارية في الواقع العملي والتشريع.

2-3 السرية

يجب أن يكون لدى المحاسبين المهنيين التزام تجاه سرية المعلومات عن أمور العميل (صاحب العمل) المطلوب في مسار الخدمات المهنية، ويجب على المحاسبين احترام سرية المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء أدائهم الخدمات المهنية، حيث يجب عليهم عدم استخدام أو الإفصاح عن مثل تلك المعلومات بدون سلطة خاصة أو ملائمة، حيث توجد مسؤولية عن سرية الاحتفاظ بالمعلومات التي يتم التعرف عليها عند أداء خدمة التأكد، والاستمرار في ذلك حتى بعد انتهاء علاقة العمل بين المحاسب والعميل أو المحاسب وصاحب العمل[2].

كما يجب على المحاسبين أيضا أن يتأكدوا بالإضافة لأنفسهم، من تفهم التزام أعضاء فريق العمل لديهم والمستشارين الخارجيين الذين يخضعون لسيطرتهم بمبدأ سرية المعلومات، ويجب أن لا يتم استخدامها عن طريق هؤلاء الذي يرتبطون بأداء الخدمة لمنفعة شخصية أو لمنفعة طرف ثالث.

[1] -هادي التميمي، (مرجع سابق)، ص 64

[2] -غسان فلاح المطارنة، (تدقيق الحسابات المعاصر). دار الميسرة، 2006 ، ص 64

قد يتم الإفصاح عن المعلومات السرية عندما يتم الترخيص بالإفصاح عن طريق العميل أو عندما يكون هناك إلزام بالقانون أو عندما يكون هناك واجب مهني أو هناك حق في الإفصاح (على سبيل المثال مثل ما هو الحال في ظل برنامج الرقابة على الجودة لفحص النظير) وعندما يتم الترخيص بالإفصاح عن طريق صاحب العمل أو العميل، فإن المحاسبين يتعين عليهم مراعاة مصالح كافة الأطراف بما فيها الطرف الثالث الذين قد يتأثرون بذلك.

وكمثال على متى يكون الإفصاح عن معلومات العميل مطلوبا عن طريق القانون عندما ينتج المحاسب مستندات أو عند وجود دليل إثبات مرتبط بدعوى قانونية، ففي الولايات المتحدة قد يكون مطلوبا من المحاسبين إعطاء دليل إثبات للمحكمة، وفي هولندا والمملكة المتحدة قد يكون مطلوبا من المراجعين الإفصاح عن الغش للسلطات الحكومية، إن سرية المعلومات تعتبر جزء من القانون التشريعي أو العرفي ولذلك فإن متطلبات السرية سوف تعتمد على قانون البلد المضيف لكل محاسب.

2- 4 السلوك المهني

يجب على المحاسب أن يتصرف بطريقة تتسق مع السمعة الجيدة للمهنة، كما يجب أن يرفض التصرف بأي سلوك من شأنه أن يتعارض مع المهنة المرتبطة بمسؤولياته تجاه العملاء والطرف الثالث والأعضاء الآخرين لمهنة المحاسبة وأعضاء فريق المراجعة وأصحاب العمل والجمهور العام، إن الإرشاد المحدد للمحاسب المهني المرتبط بالسلوك المهني يتم توفيره في ثلاثة مجالات هي المزاولة الضريبية والأنشطة التي تتعدى حدود البلد والدعاية والإعلان.

أ- **المزاولة الضريبية:** تناول دليل السلوك المهني الدولي اعتبارات قيام المحاسب بالمهام الضريبية على النحو التالي[1]:

- من حق المحاسب الذي يؤدي خدمات ضريبية مهنية أن يصور أفضل وضع يخدم مصلحة العميل أو رب العمل بشرط أن يتم تأدية الخدمة بكفاءة مهنية وأن لا تشوب هذه الصورة الأمانة والموضوعية بأي شكل من الأشكال وأن تكون متسقة في رأي المحاسب مع القانون.
- يجب أن لا يوحي المحاسب أن يؤكد للعميل أو رب العمل بأن الإقرارات الضريبية التي يتم إعدادها أو الاستشارة الضريبية التي يتم القيام بها ستؤخذ كقضية مسلم بها، ولا يمكن المنازعة فيها من قبل السلطات الضريبية، بل على العكس من ذلك يجب أن يتأكد المحاسب

[1]-أمين السيد احمد لطفي، (مرجع سابق)، ص 95

من أن العميل أو صاحب العمل على دراية بالحدود المرتبطة بالاستشارات والخدمات الضريبية حتى لا يسئ تفسير الإدلاء برأي على أنه حقيقة لا تقبل الجدل.

- يجب أن ينصح المحاسب الذي يقوم بإعداد الإقرارات الضريبية أو يساعد العميل في ذلك بأن المسؤولية عن محتويات الإقرار تقع أساسا على العميل أو صاحب العمل، ويجب أن يتخذ المحاسب الخطوات الضرورية للتأكد من أن الإقرارات الضريبية تم إعدادها بصورة سليمة على أساس المعلومات المعطاة.
- عندما يتم الإدلاء باستشارة، أو رأي ضريبي يترتب عليه نتائج هامة نسبيا لعميل أو لرب عمل يجب أن يتم كتابتها في صورة خطاب، أو في صورة مذكرة يتم الاحتفاظ بها.
- يجب على المحاسب أن ينأى بنفسه تماما عن إقرار ضريبي أو أي وسيلة اتصال يكون هناك سبب للاعتقاد بأنه :
  - يتضمن بيانات غير حقيقية أو مظللة، أو تم توفيرها بصورة متعجلة و بإهمال، أو دون معرفة حقيقية عما إذا كانت حقيقة أم مزيفة، أو أن يحذف أو يطمس معلومات مطلوب تقديمها وأن يكون هذا الحذف أو الطمس سيؤدي إلى تضليل السلطات الضريبية.
  - يجوز للمحاسب أن يعد إقرارات ضريبية تنطوي على استخدام تقديرات إذا كان الحصول على البيانات الفعلية أمرا غير عملي، وعندما يتم استخدام التقديرات في إعداد الإقرارات الضريبية يجب أن تعرض بطريقة تجنب الاعتقاد بأنها تنطوي على دقة أكبر مما هو قائم فعلا، ويجب أن يكون المحاسب مقتنعا بأن التقديرات تعتبر معقولة تحت الظروف السائدة.

عند إعداد الإقرارات الضريبية قد يعتمد المحاسب عادة على المعلومات التي يقدمها العميل أو رب العمل بشرط أن تبدو هذه المعلومات منطقية، وبالرغم من أن فحص ومراجعة المستندات أو القرائن الأخرى المعززة للمعلومات ليس مطلوبا، إلا أنه يجب أن يعمل المحاسب على تشجيع تقديم البيانات المعززة عندما يكون ذلك مناسبا وبالإضافة إلى ما تقدم فإن المحاسب :

- يجب عليه الإطلاع على صور الإقرار الضريبي للعميل عن السنوات السابقة عندما يكون ذلك مجديا.
- مطالبا بأن يقوم باستفسارات منطقية عندما تبدو المعلومات المقدمة له غير صحيحة وكاملة.
- يشجع على الإشارة إلى دفاتر ومستندات المنظمة التي تتضمن العمليات التي قامت بها.

عندما يعلم المحاسب بخطأ مادي أو حذف في إقرار ضريبي خاص بسنة سابقة (قد يكون المحاسب قد ساهم أو لم يساهم في إعداده)، أو بإخفاق العميل في تقديم الإقرار الضريبي فإن المحاسب

يكون مسؤولا عن تقديم النصح للعميل أو لرب العمل على الفور بالخطأ أو الحذف، ويوصى بالإفصاح عن ذلك للسلطات الضريبية وعادة لا يكون المحاسب مجبرا على إبلاغ السلطات الضريبية، كما يجب عدم القيام بذلك بدون إذن العميل، إذا لم يقم العميل أو صاحب العمل بتصويب الخطأ فإن المحاسب :

- يجب أن يبلغ العميل أو صاحب العمل بأنه لا يمكنه أن يمثله فيما يتعلق بهذا الإقرار أو أي معلومات مرتبطة به تقدم للسلطات الضريبية.
- يجب أن يتدبر ما إذا كان الاستمرار في الارتباط بالعميل أو بصاحب العمل بأي صورة من الصور يتسق مع المسؤوليات المهنية.
- إذا انتهى المحاسب إلى أنه يمكن استمرار العلاقة المهنية مع العميل أو بصاحب العمل، يجب أن يتخذ جميع الخطوات المنطقية للتأكد من أن الخطأ لن يتكرر في إقرارات الضريبية اللاحقة.

ب- **الأنشطة التي تتعدى حدود البلد** : قد يؤدي المحاسب الخدمات في بلد أخر بخلاف بلده الأصلي، فإذا ما كانت هناك اختلافات بين المتطلبات الأخلاقية لبلدين فإنه يتعين تطبيق الشروط التالية :

- عندما تكون المتطلبات الأخلاقية للبلد الذي يتم فيه تأدية الخدمات أقل صرامة من دليل أخلاقيات الإتحاد الدولي للمحاسبين فإن الإرشاد الأخلاقي للإتحاد الدولي للمحاسبين يجب أن يتم تطبيقه.
- عندما تكون المتطلبات الأخلاقية للبلد الذي يتم فيه أداء الخدمات أكثر صرامة مقارنة بالإرشاد الأخلاقي لاتحاد الدولي للمحاسبين من ثم فإن المتطلبات الأخلاقية لذلك البلد يتعين تطبيقها.
- عندما تكون المتطلبات الأخلاقية في البلد الأم إلزامية عند تأدية الخدمات خارج البلد كما أنها صارمة بشكل أكبر مقارنة بما هو محدد في البندين السابقين من ثم فإن المتطلبات الأخلاقية للبلد الأم يجب أن يتم تطبيقها.

ج- **الدعاية والإعلان:** إن الإعلان يمثل توصيل حقائق عن المحاسب المهني للجمهور وعندما يسوق المحاسبون لأنفسهم ولعملائهم فإنه يتعين عليهم :

- عدم استخدام وسائل من شأنها جر المهنة إلى فقدان السمعة.
- عدم إعداد متطلبات مغالى فيها مقابل الخدمات التي يستطيعون تقديمها وفي ضوء مؤهلاتهم التي يمتلكونها أو الخبرة التي اكتسبوها.
- عدم تشويه سمعة عمل المحاسبين الآخرين.

5-2 المعايير الفنية

يجب أن يتم تنفيذ الخدمات المهنية دائما طبقا لمعايير فنية ومهنية ملائمة، حيث يجب أن تتبع تلك الخدمات معايير فنية على سبيل المثال المعايير الدولية عن المراجعة والمعايير الدولية للتقرير المالي، وقواعد الجهات المهنية للمحاسبين بالإضافة إلى التشريعات الملائمة.

المطلب الثالث: مسؤوليات مراجع الحسابات

1-المسؤولية القانونية تجاه العملاء

المراجع مسؤولاً من الناحية القانونية تجاه عميله، أي الشركة التي يراجع حساباتها، ويحكم العلاقة بين المراجع وعميله العقد المبرم بينهما[1] أو أية مستندات أو خطابات أخرى تحدد طبيعة العملية ويتحمل المراجع مسؤولية الإخلال بأحكام هذا العقد وبصفة خاصة فيما يتعلق بالإهمال والتقصير في تنفيذ شروطه، ويعمل ذلك العقد أو غيره من المستندات على توضيح طبيعة العملية للعميل ويحدد الحدود التي سيعمل المراجع في إطارها (مسؤولية عقدية)، فالمراجع إذا يجب أن يكون عادلا ومخلصا لعملائه وأن يقدم لهم خدماته بالعناية المهنية الملائمة وأن يراعي مصالحهم في حدود المهمة التي أوكلت له [2].

2-المسؤولية القانونية تجاه الطرف الثالث

مراجع الحسابات مسؤولاً عن الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، بالرغم من عدم وجود هذا العقد، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشافهم التلاعب أو الاختلاس في عملية المراجعة، كانت الأسباب الرئيسية هي فشل المراجع في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكولة إليه (مسؤولية تقصيرية)، ولكي تنعقد المسؤولية القانونية بنوعيها العقدية والتقصيرية ضد مراجع الحسابات، يجب أن تتوافر ثلاثة أركان هي[3]:

- حصول إهمال وتقصير من جانب مراجع الحسابات في أداء واجباته المهنية.
- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير مراجع الحسابات.
- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير مراجع الحسابات.

3-المسؤولية الجنائية لمراجع الحسابات

لقد سبق أن أوضحنا أن مسؤولية المراجع الخارجي تجاه عميله الذي يراجع حساباته، وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، تمثل المسؤولية القانونية والتي تعطي للطرف المتضرر من تصرفات المراجع الحق في الحصول على تعويض يتناسب مع ما أصابه من ضرر، أما المسؤولية

---

[1] -هادي التميمي، (مرجع سابق)، ص 73

[2] -محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، (المراجعة بين التنظير والتطبيق). الدار الجامعية، 1990، ص126

[3] -هادي التميمي، (مرجع سابق)، ص 76

الجنائية فيتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي أعتمد على المعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها إلى المجتمع ككل .

ويتعين في هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المساءلة الجنائية لمراجع الحسابات، والتي تنص عليها التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات، ولا شك أن النص على المسؤولية الجنائية للمراجع ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة ومزاولي المهنة عن مدى صدق وسلامة القوائم المالية وأي خدمات إدارية واستشارية أخرى[1].

4-المسؤولية المهنية لمراجع الحسابات

يتوقف تقييم وتقدير كافة الجهات التي تستخدم التقارير المنشورة لمراجع الحسابات الخارجي المستقل على قدرته على تحمل المسؤولية، وكلما كان المراجع قادراً على تحمل مسؤولياته كلما زاد احترام هذه الجهات له، إن مراجع الحسابات يعرض على الشركات (عملائه) وكذلك الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة خبرته وخدماته وما يتمتع به من كفاءة وقدرة على تحمل المسؤولية[2]، بالإضافة إلى حياده واستقلاله في ممارسة مهنته، وتعتبر القدرة على تحمل المسؤولية عنصراً هاماً بالنسبة لمراجع الحسابات، نظراً لأن قيامه بمسؤولياته يساعد على خدمة جهات عديدة تعتمد على نتائج أعماله، كما أن القواعد الأخلاقية للمهنة تساعد على زيادة ثقة الرأي العام فيها، وتشجع الغير على الاعتماد على ما يتحمله المراجع من مسؤولية، ولا شك أن المراجع الذي يلتزم بتلك القواعد ويطبقها ينجح عن أي مراجع آخر يتجاهل تلك القواعد.

2-أنواع الرأي بالتقارير

2-1الرأي بدون تحفظ

يُصدر مراجع الحسابات الخارجي رأياً بدون تحفظ على القوائم المالية عندما تتوافر لديه أربعة شروط هي كما يلي[3]:

- أن تكون القوائم المالية مُعدة وفقاً للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- أن لا تحتوي القوائم المالية على أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.

[1] -محمد سمير الصبان، عبد الاله عبد العظيم هلال، (الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات). الدار الجامعية، 2002 ص138

[2] .ALAIN LEMAIGNAN, (l'essentiel de la déontologie de l'expert comptable). Conseil supérieur de l'ordre des experts comptable français, Pp 28-29

[3] -عبد الوهاب نصر على، (مرجع سابق)، ص 179

- أن يتحقق المراجع من أن جميع بنود الميزانية وجدول حسابات النتائج هي صحيحة وحقيقية وتمثل واقع الشركة المالي الحقيقي.
- الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صحة القوائم المالية.

2-2 الامتناع عن إبداء الرأي

عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية يمتنع عن إبداء رأيه ويمتنع في حالات ثلاثة هي[1]:

- وجود قيود على عمل المراجع تفرضه عليه إدارة الشركة، مثل عدم تمكينه من حضور عملية الجرد للمخزون السلعي، وكانت قيمته جوهرية ولم يتمكن من تحديد قيمة المخزون بطرق أخرى بديلة، أو عدم تمكينه من الحصول على مصادقات من العملاء المدينين بصحة أرصدتهم لدى الشركة.
- وجود أحداث مستقبلية تؤثر على الحسابات، مثل رفع دعاوى قضائية بسبب تعدي الشركة على حقوق الاختراع لمؤسسة أخرى، وعدم معرفة المبلغ الذي ستدفعه الشركة للمؤسسة الأخرى إلى غاية إعداد القوائم المالية.
- في حالة قيام زميل آخر بمراجعة بعض القوائم المالية، فإن المراجع الرئيسي يمتنع عن إبداء الرأي عليها.

3-2 الرأي المتحفظ

توجد حالات يجد فيها مراجع الحسابات نفسه مضطراً للابتعاد عن الصيغة المستخدمة عادة في التقارير النظيفة (بدون تحفظ)، وذلك بقصد نقل نتائج عملية المراجعة بوضوح، ويطلق على هذه الحالات بشكل عام مصطلح (تحفظات)، والتي منها ما يهدف مثلا إلى تحديد مسؤولية المراجع، عندما يقرر أنه أعتمد على حسابات الفروع مع أنه لم يقم بزيارتها شخصياً، أو لم تصل إليه ردود المصادقات من المدينين، ومنها ما يهدف إلى الإفصاح عن الاختلاف في الرأي مع الإدارة والتي غالباً ما تشير إلى مخالفة الشركة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مثل عدم كفاية مخصص الديون المشكوك فيها، أو مخصصات الاهتلاك، كما يهدف أيضاً إلى إظهار التحفظات التي تشير إلى مخالفات للقانون التجاري وعقد الشركة الأساسي.

[1]- نفس المرجع، ص 250

2-4 أسباب التحفظات

إن الظروف التي تؤدي إلى نشوء التحفظات في الرأي الذي يبديه المراجع في تقريره يمكن أن يرتبط بحالة عدم التأكد، أو بسبب عدم الاتفاق وأن الظروف التي تؤدي إلى حالات عدم التأكد تشمل ما يلي[1]:

- **قيود على نطاق عملية المراجعة** : وتنشأ هذه القيود متى كان المراجع لأي سبب كان، غير قادر على الحصول على المعلومات والإيضاحات التي يرى أنها ضرورية لتأدية مهامه على وجه مرضٍ، مثل عدم قدرته على تنفيذ إجراءات المراجعة اللازمة، أو بسبب عدم وجود سجلات محاسبية صحيحة.
- **حالات عدم التأكد** : تظهر حالات عدم التأكد في الظروف التي لا يكون باستطاعة المراجع فيها الوصول إلى استنتاج موضوعي بشأن موقف معين، وذلك بسبب الظروف نفسها وليس بسبب أي قيد على نطاق إجراءات المراجعة، وقد ترتبط حالة عدم التأكد بنزاع قضائي رئيسي مثلاً، أو بنتائج عقود طويلة الأجل، أو بقدرة الشركة على الاستمرارية[2]، ولا تشمل حالات عدم التأكد في العادة الحالات التي يكون بمقدور المراجع فيها الحصول على قرائن كافية لدعم تقديراته ثم استخدام ما لديه من خبرة للوصول إلى رأي حول معقولية هذه التقديرات، مثال على ذلك ما يخص إمكانية تحصيل الديون أو معقولية تقويم المخزون السلعي.
- **حالات عدم الاتفاق** : تظهر حالات عدم الاتفاق حيث يوجد اختلاف بين ما هو مطبق في إعداد البيانات المالية مع الأصل المحاسبي المناسب، وأن المراجع يرى عدم وجود ما يبرر ذلك وهو غير موافق على ما تم إتباعه، كما تظهر حالات عدم الاتفاق عند تبني سياسة محاسبية غير منصوص عليها في أي من الأصول المحاسبية المتعارف عليها، كما أن إتباع تلك السياسة تعتبر في رأي المراجع غير مناسبة لظروف الشركة ولا يوجد ما يبررها، كما تظهر حالات عدم التأكد في حالات عدم الاتفاق على الحقائق والقيم التي تحتويها التشريعات والقوانين الملائمة أو المتطلبات الأخرى.

عندما يريد مراجع الحسابات اتخاذ قراره فيما إذا كان عليه أن يتحفظ في رأيه الموضح في تقريره على القوائم المالية تقدير الأهمية النسبية لأمر سبب التحفظ، وبشكل عام يجب اعتبار سبب التحفظ جوهرياً إذا ما كان هناك احتمال أن يؤثر على من يستخدم القوائم المالية جميعها ككل (الميزانية العمومية، جدول النتائج، وقائمة التدفق النقدي)، أو من يستخدمون مفردات البنود في القوائم المالية، وإذا

[1] -غسان فلاح المطارنة، (تدقيق الحسابات المعاصر). مرجع سابق ص 128

[2] -عبد الوهاب نصر علي، (خدمات مراقب الحسابات لسوق رأس المال). مرجع سابق، ص 183

استنتج المراجع بأن الأمر لا يؤثر بصورة جوهرية على الصورة الصادقة والعادلة التي تعطيها القوائم المالية، حينئذ يجب عليه أن لا يتحفظ في رأيه، أما في الأحوال التي يقرر فيها المراجع بأن الأمر جوهري بما فيه الكفاية ليتطلب تحفظاً في تقريره، عليه حينئذ اتخاذ قرار إضافي آخر لتقدير ما إذا كان الأمر أساسياً لدرجة تتطلب منه إما اتخاذ رأي سلبي معاكس، أو الامتناع عن إبداء الرأي عن القوائم المالية جميعها كوحدة، وتصبح حالة عدم التأكد أساسية متى كان تأثيرها على البيانات المالية كبيراً لدرجة تجعل القوائم المالية جميعها ككل مضللة، ويجب تقدير الآثار المشتركة لجميع حالات عدم التأكد وعدم الاتفاق.

المبحث الثالث: سوق المراجعة

المصادقة على الحسابات خدمة تحتكرها شركات ومكاتب المراجعة، فهي التزام قانوني يجبر شركات الأموال على تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها، ويقع المخالف لذلك تحت طائلة القانون الأمر الذي يوفر سوق استقطاب لمعظم مكاتب المراجعة حيث يضمن المشرع في معظم بلاد العالم عهدة لمدة ثلاث سنوات تجدد مرة واحدة.

المطلب الأول: نظريات الطلب والعرض على سوق المراجعة

هناك نظريات عديدة تعرضت لدراسة الطلب على عملية المراجعة، بعض من تلك النظريات مثل نظرية الثقة ونظرية الوكالة إلا أن هناك نظريات أخرى مثل نظرية رجل البوليس ونظرية إضفاء المصداقية والتي نتعرض لها في الآتي[1]:

1- نظريات المراجعة

1-1 نظرية رجل البوليس

ترتكز هذه النظرية على فكرة مفادها أن المراجع مسؤولا عن اكتشاف الأخطاء والغش، فحتى أعوام الأربعينيات كانت الفكرة المنتشرة تنحصر في أن مهمة المراجع تتمثل في التركيز على الدقة الرياضية، بالإضافة إلى منع واكتشاف الغش، ومع ذلك فمنذ أعوام الأربعينات حتى نهاية القرن كان هناك تحول للمراجعة من مجرد التحقق من الحقيقة إلى التحقق من عدالة القوائم المالية، إن أحداث الغش الحديثة في القوائم المالية على سبيل المثال شركة **انرون زيروكس، اشولد وتايكو** قد أدت إلى اعتبارات هامة لتلك النظرية.

2-1 نظرية إضفاء المصداقية

إن أحد مدارك الجمهور الأخرى تتمثل في الوظيفة الرئيسية للمراجعة، والتي تنصب على إضافة المصداقية إلى القوائم المالية، ولذلك فقد ركزت أدبيات المراجعة على تلك النظرية، حيث أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تستخدم من طرف الإدارة لتعزيز ثقة أصحاب المصلحة في وكالة وإشراف الإدارة، وحتى يقوم أصحاب المصلحة مثل المساهمين والحكومة والدائنين باتخاذ قراراتهم تأسيسا على تلك المعلومات التي تقدم إليهم فأنه يجب أن يكون لديهم ثقة بأنها تعبر عن التمثيل العادل للبيئة الاقتصادية للمؤسسة، وعند مراجعة الأدبيات المرتبطة بذلك المصطلح يتضح أنها تعني تماثل المعلومات ومع ذلك توجد نظرية السوق الكفئة التي تعتبر أن المعلومات التي تمت مراجعتها لا تشكل الأساس الرئيسي للقرارات الاستثمارية التي تتخذ عن طريق المستثمرين.

---

[1] – امين السيد احمد لطفي، (التطورات الحديثة في المراجعة). الدار الجامعية، 2007، ص 60

3-1 نظرية الثقة

تم تطوير تلك النظرية في أواخر أعوام 1920 عن طريق الهولندي LIMPERG وعلى النقيض من النظريات السابقة فإن تلك النظرية تدرس وتهتم بكل من جانبي العرض والطلب على خدمات المراجعة وطبقا لتلك النظرية فان الطلب على خدمات المراجعة يعتبر النتيجة المباشرة لمشاركة أصحاب المصالح الخارجيين، إن أصحاب المصالح هؤلاء يطلبون تطبيق المساءلة المحاسبية على الإدارة في مقابل مشاركتهم بالشركة، وحيث أن المعلومات المقدمة عن طريق الإدارة يمكن أن تتعرض للتحيز وبسبب وجود تعارض محتمل ببين مصالح الإدارة ومصالح أصحاب المصالح الخارجية فان مراجعة تلك المعلومات يعتبر أمرا لازما، وبخصوص مستوى تأكد عملية المراجعة الذي يجب أن يوفره المراجع فإن LIMPERG تبنى مدخل معياري، حيث يجب أن يتصرف المراجع بطريقة معينة من شأنها عدم إصابته بخيبة أمل في توقعات الشخص الخارجي الرشيد، ولذلك ففي ظل احتمال تغيرات التكنولوجيا في المراجعة، فإن المراجع يجب أن يفعل كل شيء للوفاء بتوقعات الجمهور المعقولة.

4-1 نظرية الوكالة

في ظل نظرية الوكالة التي اقترحها كل من WATTS ET ZIMMERMAN، فان المراجع ذو السمعة الطيبة الذي يتوقع أن يفي بالتوقعات المعقولة، والذي يتم تعيينه ليس فقط لمصلحة الطرف الثالث وإنما أيضا لمصلحة الإدارة، كما أن الشركة ينظر إليها أيضا على أنها ناتج وجود كثير أو قليل من العقود الرسمية التي في ظلها تقوم مجموعات عديدة بعمل نوع معين من المشاركة للشركة، في ظل سعر معين[1] تحاول إدارة الشركة أن تحصل على تلك المشاركات في ظل ظروف مثلي للإدارة مثل معدلات فائدة منخفضة من البنوك أو أسعار أسهم مرتفعة لحملة الأسهم أو رواتب منخفضة للعاملين.

في ظل تلك العلاقات ينظر للإدارة على أنها وكيل يحاول أن يحصل على مساهمات من الأصلاء، إن تكلفة علاقة الوكالة تمثل تكاليف متابعة (تكلفة متابعة الوكلاء)، تكاليف المزايدة (التكاليف التي تستحق عن طريق الوكيل للتأكد من أن الوكلاء لن يأخذوا تصرفات عكسية ضد الأصلاء) بالإضافة إلى الخسارة المتبقية (الخسائر التي تنتج رغما عن تحمل تكاليف المتابعة والمزايدة)[2].

تتمتع الإدارة بميزة ملحوظة عن أي أصلاء، وذلك بخصوص المعلومات المتعلقة بالشركة وبصفة خاصة تعرف الإدارة الكثير عن قدرة الشركة على إعادة سداد قرض مما تعرفه البنوك، كما أنها تعرف بشكل أفضل الأرباح الفعلية مما يعرفه حملة الأسهم، علاوة على ذلك تعرف جيدا بالمقارنة بالعاملين عما إذا كانت الظروف المالية للشركة من شأنها إتاحة استمرارية التوظيف العام القادم أكثر من

---

[1] –كمال الدين الدهراوي، (مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة). دار الجامعة الجديدة للنشر، 2002، ص215

[2] – أمين السيد احمد لطفي، (التطورات الحديثة في المراجعة). مرجع سابق، ص 61

أي شخص، ومع ذلك فإن الإدارة تحتاج أن ينظر الأصيل إليها بشكل جيد، حيث أنها تعتمد على الأصيل بشكل كلي في الهيكلة المالية للشركة التي تقوم الإدارة بالإشراف عنها، من أجل أن يكون لدى الأصلاء ثقة في المعلومات المقدمة عن طريق الإدارة، ويتعين أن تكون تلك المعلومات ذات موثوقية ومصداقية ويعني ذلك أن هناك دافع لكل من المديرين والمستثمرين الخارجيين في الارتباط بمراجعين ذوي سمعة.

ويمكن أن تستخدم نظرية الوكالة أيضا لشرح جانب العرض لسوق المراجعة، حيث أن مساهمة عملية المراجعة للطرف الثالث يتم تحديدها بشكل أساسي عن طريق احتمال اكتشاف المراجع للأخطاء في القوائم المالية ورغبة المراجع في التقرير عن تلك الأخطاء، إن تكاليف مثل خسارة السمعة قد أظهرت أن شركات المراجعة التي فقدت ثقة الجمهور قد انعكس بانخفاض في شريحتها التسويقية.

2- شركات المراجعة

عادة ما يتم تصنيف شركات المراجعة إلى نوعين رئيسيين هما :

أ) شركات المحاسبة الأربعة الكبار.

ب) شركات المحاسبة بخلاف الأربعة الكبار.

2-1 مجموعة شركات المراجعة الأربعة الكبار[1]

نتجت هذه الشركات بصفة جزئية من الاندماجات العديدة الرئيسية في أواخر الثمانينيات، هذه الشركات لديها شبكة عالمية من مكاتب المراجعة الشقيقة أو الزميلة، وفي الواقع فقد كان هناك خمس مكاتب مراجعة كبيرة بعد سلسلة الاندماجات، فبالإضافة إلى الشركات الأربعة السابق ذكرها، كان هناك شركة آرثر أندرسون، إلا أنه نتيجة لفضيحة انرون المحاسبية فقد السوق ثقته في آرثر أندرسون، وفقدت الشركة كل أعمالها سنة 2002 بعد أن استمرت تحضي بدرجة احترام كبيرة لمدة 90 عاما، إن انفجار انرون الحق خرابا كبيرا بمهنة المحاسبة أكثر من أي حالة أخرى في تاريخ الولايات المتحدة، فالنقاد في وسائل الإعلام والكونغرس وفي كل مكان يشككون ليس فقط في كفاية ممارسة الإفصاح المحاسبي في الولايات المتحدة بل كذلك في نزاهة عملية المراجعة[2] .

وعلى الرغم من أن تلك الشركات يتم هيكلتها كشركات تضامن قومية بدلا من كونها ذات مشاركة دولية في الإرباح، فإن تلك الشركات العضو الوطني تشارك كمؤسسة رئيسية دولية من خلالها يتم تطوير تكنولوجيات وإجراءات وتوجيهات ذات طبيعة عالمية، وبالإضافة إلى اقتسام تلك المنهجية يتم

[1] ALAIN MIKOL, (audit financier et commissariat aux comptes). édition thèque, 2003, p6

[2] -طارق عبد العال حماد، (موسوعة معايير المراجعة). الدار الجامعية، 2004، ص 358

استخدام شبكات العمل أيضا للتنسيق بين تكليفات المراجعة الدولية، إن مراجع المجموعة للشركات التشغيلية تستخدم خدمات مراجعي المؤسسات العضو في البلاد التي فيها يكون للعميل شركات تابعة وكنتيجة لتطورات تكنولوجيا المعلومات والاتصالات فان فعالية شبكات العمل هذه وكفاءة التنسيق بين التكليفات الدولية قد تزايدت بشكل جوهري، وفيما يتعلق بتلك المؤسسات الأربع الكبار فان خدمات المحاسبة والمراجعة تمثل لها تقريبا نصف دخل الأتعاب الإجمالي.

2-2 شركات المراجعة بخلاف الأربعة الكبار

هذه الشركات يمكن أن تتم معاملتها على أنها مجموعة متجانسة، فمن جهة هناك عدد كبير من المؤسسات المحلية الصغيرة تضم عدد قليل من المهنيين، ومن الجهة الأخرى هناك عدد صغير من المؤسسات التي لديها شبكة أعمال دولية أيضا على الرغم من عدم امتدادها الموسع مقارنة بشبكة أعمال الأربعة الكبار، وغالبا ما يقترح بأن مؤسسات المراجعة الأربعة الكبار يؤدون خدمات ذات جودة عالية سواء في الفحص أو الاستقلال مقارنة بمؤسسات المراجعة الأخرى المتوسطة أو الصغيرة نظرا لما تحوزه من تكنولوجيات متقدمة للغاية، بالإضافة إلى أن العميل محل المراجعة يشكل مقدار أقل من رقم أعمال المكتب، فإن فقدانه من عدمه لا يؤثر بشكل كبير على مداخيل المكتب الشيء الذي يعزز من عنصري الحياد والاستقلالية، علاوة على ذلك فان العملاء الذين يعانون من مشاكل مالية تتم مرجعتهم بشكل كامل تحقيقا لمبدأ جودة المراجعة الأمر الذي يزيد من تكلفة المراجعة، حيث أن مخاطر التقاضي بسبب خطر المراجعة يتم إدراكها بدرجة أعلى في حالة فشل الشركات محل المراجعة.[1]

2-3 تنظيم شركات المراجعة

تؤثر شركات المراجعة الأربعة الكبار على المراجعة الدولية بسبب أعمالها المتدفقة في كثير من البلدان وعضويتها في عديد من التنظيمات المحاسبية المهنية العالمية، إن كافة تلك المؤسسات تحقق إيرادات تتعدى بلايين الدولارات وتتمثل تلك المكاتب الأربعة الكبار في كل من[2]:

1. DELOITTE
2. ERNEST & YOUNG
3. KPMG
4. PRICE WATER HOUSE COUPERS

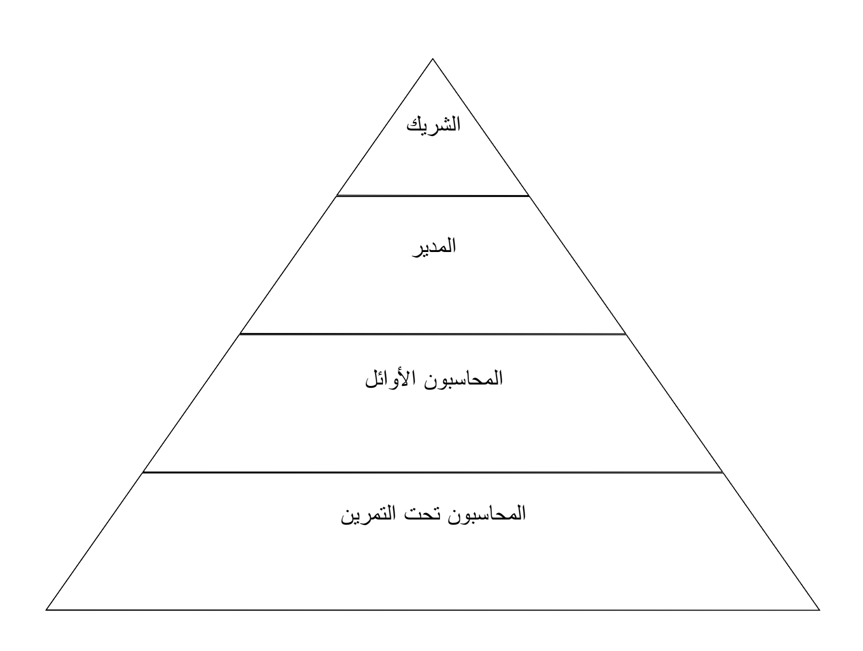
تتباين الأشكال القانونية لشركات المحاسبة الدولية حسب الدول فهي تتخذ أشكالا عدة مثل شركات التضامن أو شركات المساهمة المهنية، وحديثا فقد نشأت أشكالا تنظيمية تتخذ الشكل ذات

[1] – الفين ارينز، جيمس لوبك، (مرجع سابق)، ص 163

[2]-ALAIN MIKOL, OP CIT, P 6

المسؤولية المحدودة، حيث يقوم الشركاء بتعيين أعضاء فريق عمل مراجعة مهنيين لمساعدتهم في أداء عملهم كما هو مبين في الشكل الهرمي التالي :

شكل رقم (1-1) : فريق عمل المراجعة



المصدر: أمين السيد احمد لطفي صفحة رقم51

يتضمن هذا الشكل المديرون، المشرفين والمراجعين الأوائل أو المراجعين المسؤولين والمحاسبين التنفيذيين، وعادة ما يبدأ المحاسب الجديد كمحاسب تحت التمرين ويأخذ سنوات عديدة عند كل تصنيف قبل أن يحصل على مركز الشريك، وتجدر الإشارة أن نماذج الموارد البشرية متباينة فيما بين شركات المراجعة.

أ) **المحاسبون التنفيذيون:** تمثل الوظيفة الأولى عندما يدخل أي شخص لمهنة المحاسبة والتي يطلق عليها أيضا المحاسب تحت التمرين، أو المحاسب المساعد، وهم غالبا ما يؤدون مهام المراجعة الأكثر تفصيلية وروتينية.

ب) **المحاسبون الأوائل:** يشرف على كل عملية مراجعة مراجع أول ويعد مسؤولا عن جميع التفاصيل الخاصة بعملية المراجعة، بما في ذلك إعداد برنامج المراجعة، والإشراف على العمل الميداني، كما يقوم بالإشراف على عمل فريق المراجعة، يقوم بفحص أوراق العمل، والموازنات الزمنية، والمساعدة في إعداد مسودة التقرير، ويجب أن يكون

المراجع الأول مؤهلا تأهيلا مهنيا عاليا، كما يجب أن يتميز باللباقة وحسن التصرف وروح المبادرة والقدرة على توجيه أعمال معاونيه[1].

ج) **المديرون :** يقوم المدير بالإشراف على المراجعات المؤداة عن طريق المراجعين الأوائل، حيث يساعد المدير هؤلاء المراجعين الأوائل في تخطيط برامج المراجعة وفحص أوراق العمل دوريا بالإضافة إلى تزويدهم بالإرشادات الأخرى، إن المدير يكون مسؤولا عن تحديد وتطبيق إجراءات المراجعة والاحتفاظ بمعايير موحدة للعمل الميداني، ويتطلب أن يكون المدير على دراية واسعة بقوانين الضرائب والمعايير المحاسبية واللوائح الحكومية، ومن الأرجح أن يكون المدير متخصصا في المتطلبات المحاسبية لأحد الصناعات الخاصة.

د) **الشركاء:** يمثلون أعلى سلطة بالمكتب وهم مسؤولون بالتضامن عن جميع الأعمال التي تتم بالمكتب وقد يعهد بإدارة المكتب إلى أحدهم ويسمى الشريك المدير، ويتم الحصول على معظم أعمال المكتب عن طريق اتصالات الشركاء، كما يقومون باختيار الموظفين وتدريبهم وتوجيههم كما يقومون أيضا بوضع السياسات العامة للمكتب، إن الشريك بصفة عامة هو الشخص الذي يجب أن يتخذ القرارات النهائية المرتبطة بأحكام المراجعة أو غيرها من خدمات مؤسسات المحاسبة.

المطلب الثاني: الخصائص المرتبطة بمكتب المراجعة وأثرها على تكلفة المراجعة

1-حجم مكتب المراجعة

توصلت العديد من الدراسات إلى أن حجم مكتب المراجعة يرتبط طرديا مع احتمال التقرير عن الخطأ، وبينت DE ANGELO أن التكاليف المبدئية وتكلفة الصفقات تمكن المراجع من تحقيق شبه ريع من عميل معين، وبما أن ثروة المراجع عائدة من الاحتفاظ بالعميل، فإنه يميل إلى تحقيق رغبة العميل تحت دوافع اقتصادية، وهي عدم التقرير عن الأخطاء، بمعنى أن المراجع يقدم مستوى منخفض من الأداء، إلا أنه من وجهة النظر العكسية فإن الأمر يختلف بالنسبة للمراجع، حيث أن المستوى المنخفض من الأداء سوف يتم اكتشافه لاحقا مما يترتب عليه ضياع شبه ريع الذي كان من المتوقع أن يحصل عليه المراجع من العملاء الذين يرغبون في الحصول على مستوي مرتفع من الأداء، وإذا كان الأمر كذلك فان مكاتب المراجعة لديها الكثير من شبه ريع المعرض للفقدان نتيجة تلك الممارسات، وبالتالي

[1] -منصور حامد محمود، (أساسيات المراجعة). مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 1998 ، ص 142

يزداد لدى تلك المكاتب دافع التقرير عن الأخطاء المكتشفة، ومن هنا يمكن توقع وجود علاقة طردية بين حجم المكتب ومدى قدرة المكتب على التقرير عن الأخطاء المكتشفة.

كما أشار DE ANGELO& DYE إلى أن مكتب المراجعة يعمل على بذل جهد كبير وبالتالي تقديم مستوي مرتفع من الأداء كلما زاد اهتمامه بحماية سمعته وتجنب تعرضه للمقاضاة، علاوة على أن الانتقادات الموجهة لممارسات مكتب المراجعة يمكن أن تعمل على تخفيض ثقة المجتمع في ذلك المكتب وبالتالي الأضرار بسمعته، بالإضافة فإن معظم الانتقادات الموجهة لمكاتب المراجعة تصب في أن هذه المكاتب غير قادرة على تحذير عملائها من خطر الإفلاس قبل وقوعه وأن معظم الدعاوي القضائية ارتبطت بعملاء المراجعة الذين يعانون مشاكل مالية.

أما فيما يتعلق بتصنيف مكاتب المراجعة فقد عملت العديد من الدراسات على تصنيفها إلى مكاتب كبيرة، ومتوسطة وصغيرة، باستخدام مجموعة من المعايير ومن أهم هذه المعايير عدد فروع المكاتب المحلية والأجنبية، فقد اتجهت PALMOROSE حو التركيز على تحديد مستوى مكتب المراجعة من خلال حصته في سوق خدمات المراجعة، فكلما كانت الحصة كبيرة كلما كان ذلك مؤشرا على كبر حجم المكتب، ووجدت أن مكاتب الثمانية الكبار تقضي وقتا أطول في أداء مهام المراجعة أكثر من غيرها من المكاتب، حيث توصلت إلى أن اسم الثمانية الكبار يعتبر بديلا عن الجودة المناسبة وذلك لأن الزيادة في عدد الساعات تعكس تجميع حجم أكبر من أدلة الإثبات من اجل تقديم مستوى عال من التأكيد بينما أكدت دراسة GUL على أن حجم مكتب المراجعة يتحدد في ضوء ارتباطه بأحد المكاتب الدولية الكبيرة والتي إذا ما ارتبط بها أصبح من المكاتب ذات الحجم الكبير وذات الموارد الكبيرة، وبالتالي تقديم مستوى مرتفع من الخدمات، كما عمل العديد من الدراسات الأخرى على تصنيف مكاتب المراجعة بحسب أحجامها طبقا لمجموعة من المعايير مثل، عدد عملاء المكتب، عدد الفروع المحلية والأجنبية للمكتب، عدد الشركاء بالمكتب، عدد المراجعين بالمكتب، الموارد المالية للمكتب، المزايا التنافسية مع المكاتب الأخرى، كما أن مكاتب المراجعة قد تختلف عن بعضها البعض في العديد من الأبعاد، مثل الحجم ،والتكنولوجيا، والموارد المالية، وخبرة أعضائها ونظم الرقابة التنظيمية، والتخصص الصناعي الأمر الذي يؤثر على مستوى الخدمات التي يقدمها المراجعون وما ينتج عن ذلك من اختلاف في عدد ساعات المراجعة والتكلفة التي يتحملها المكتب في سبيل ذلك، كما استخدمت عدة مؤشرات للحكم على حجم مكتب المراجعة تتمثل في الآتي[1]:

[1] –إيمان احمد أمين مجاهد، (مدخل مقترح لتقييم جودة المراجعة). المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الثالث والرابع، 2001، ص ص 268–269

أ) حجم مكتب المراجعة بشكل مطلق وذلك باستخدام عدد المحاسبين في المكتب أو بشكل مطلق باستخدام المساهمة النسبية للمكتب في سوق خدمات المحاسبة والمراجعة.

ب) عدد عملاء المكتب.

ج) السمعة أو الشهرة الطيبة للمكتب.

د) إيرادات المكتب فمع زيادة عدد العملاء تزداد إيرادات المكتب، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة اهتمام المراجع بالأساليب الفنية المستخدمة في أداء المراجعة، وبالتالي الالتزام بالمعايير المهنية والمحا فضة على استقلالية المراجع، وقد قدمت دراسات أخرى عديد من الحجج لتبرير استخدام عدد المراجعين كمقياس بديل يستخدم للتعبير عن حجم المكتب وتمثلت حججهم في الآتي:

- إنه مقياس مباشر لحجم مكتب المراجعة لما يستخدمه المكتب من مراجعين لعرض خدماته في السوق.
- نظرا لأن سوق خدمات المراجعة يغلب عليه كثافة العمل، فمن المحتمل أن يكون هناك علاقة مباشرة بين أتعاب المكتب وعدد المراجعين العاملين فيه وهناك دراسات أخرى في كندا وهولندا وألمانيا أكدت ذلك.
- يمكن استبعاد تأثير الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة التي يقدمها المكتب نظرا لأن متطلبات ممارسة المهنة في ألمانيا تمنع المراجعين من القيام بالخدمات الأخرى، وقوائم العضوية في الجهات المنظمة للمهنة تميز بين المراجعين والقائمين بالخدمات الأخرى، الأمر الذي يوفر بيانات دقيقة عن عدد المراجعين العاملين بالمكتب، كمقياس للحجم الذين يقومن بخدمات المراجعة دون الخدمات الأخرى.

بالإضافة إلى أن استخدام عدد المراجعين كمقياس لحجم المكتب يساعد في الحصول على المجتمع الكلي للمراجعين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة، وأن الدراسات السابقة التي استخدمت بيانات العميل كأساس للقياس تتناول جزءا من سوق المراجعة، إلا أن استخدام عدد المراجعين لكل مكتب يغطي تقريبا كامل سوق المراجعة، أما PALMROSE فقد عبرت عن حجم مكتب المراجعة بالانتماء إلى مكاتب الثمانية الكبار أو إلى غير الثمانية الكبار كما قسمت دراسة أخرى مكاتب المراجعة إلى الستة الكبار وغير الستة الكبار، وخرجت دراسة DEIS AND GIROUX عن الإطار المألوف والمتعارف عليه في دراسات اقتصاديات المراجعة والتي تستقي بياناتها من سجلات وأوراق عمل وآراء مراجعي مكاتب المراجعة منتمية إلى الشريحة الأولى من المكاتب العاملة في سوق خدمات المراجعة والتي يطلق عليها مكاتب الثمانية أو الستة أو الخمسة (وألان الأربعة الكبار)، فقد لجأت هذه الدراسة إلى الشريحة الثالثة من مكاتب المحاسبة والمراجعة والتي تعتبر من المكاتب الصغيرة وذلك لتجميع

البيانات اللازمة لاختبار العلاقة بين مجموعة العوامل أو الخصائص وساعات عمل المراجعة واستخدمت في قياس حجم مكتب المراجعة عدد الفروع التابعة للمكتب وعدد عملاء المكتب، وتوقعت وجود علاقة ايجابية بين عدد فروع المكتب وعدد ساعات المراجعة، وعلاقة سلبية بين عدد العملاء وعدد ساعات المراجعة مبررة ذلك بأنه مع توسع أعمال المكتب من خلال فروعه تتحسن سمعة المكتب وبالتالي يجب المحافظة عليها من خلال بذل جهد أكبر، ومع زيادة عدد العملاء يعني زيادة خبرة المكتب وبالتالي انخفاض مستوى جهد مراجعيه عند تقديم الخدمات إلى عملاء ينتمون إلى ذات القطاع من العملاء.

2-الخدمات الاستشارية[1]

تنقسم الخدمات التي تقدمها مؤسسة المحاسبة والمراجعة إلى عملائها إلى مجموعتين، الأولى خدمات إلزامية أو ما يطلق عليها بالمراجعة الإلزامية، وهي المراجعة التي تلتزم بها الوحدة محل المراجعة وفقا لإحكام القوانين التي تخضع لها الوحدة، والمجموعة الثانية من الخدمات تعتبر خدمات اختيارية [2] ويقصد بذلك عدم وجود إلزام قانوني على الشركة يحتم القيام بها، وتشمل تلك الخدمات الضريبية والمحاسبية والمالية بخلاف خدمات المراجعة التي يقدمها مكتب المراجعة إلى عملائه، إلا أن قائمة هذه الخدمات التي تسعي مكاتب المراجعة تقديمها خلال السنوات الأخيرة قد أخذت أبعادا مثل:

- ✓ الأنشطة المتعلقة بتمويل الاستثمارات وزيادة رأس المال.
- ✓ خدمات التخطيط الاستراتيجي والاستشارات المتعلقة بالأنشطة التشغيلية.
- ✓ المساعدة في الحصول على التراخيص أو الموافقات الرسمية للعمليات أو الصفقات الكبيرة.
- ✓ الحصول على الخدمات الداخلية من المصادر الخارجية مثل المراجعة الداخلية والاستشارات الضريبية وأية خدمات إدارية تقليدية أخرى.

ويري بعض الباحثين أن الخدمات الاستشارية تضيق المسافة بين المراجع والإدارة وبالتالي تصبح الاستقلالية، إذا لم تكن الحقيقية فعندئذ الظاهرية قضية محيرة، كما أن بعض القواعد الجديدة التي ظهرت في الفترة الأخيرة بعد انهيار شركة انرون تمنع أنواعا معينة بخلاف المراجعة وتلزم الشركات المسجلة في هيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية بضرورة الإفصاح عن أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية المدفوعة لمراجعيهم، وتطورت هذه القواعد بما تم سنه في قانون SARBANES-OXLEY ACT الذي صدر عام 2002 والذي يلزم لجان المراجعة بالتصديق مسبقا على جميع أتعاب الخدمات الاستشارية التي تزيد عن خمسة بالمائة من إجمالي الأتعاب المدفوعة للمراجع

[1] CHRISTIAN PRAT DIT HAURET, (l'Independence perçue de l'auditeur). Revue française de gestion N° 147, 2003, Pp 105-117

[2] -محمد سمير الصبان، (نظرية المراجعة وآليات التطبيق). الدار الجامعية، 2001، ص 33

المستمر في السنة السابقة، كما أنه في الولايات المتحدة بعد موجة الفضائح المحاسبية ENRON AND WORLD COM والتي أدت إلى انهيار مكتب ARTHUR ANDERSON فرض قانون SARBANES-OXLEY ACT لعام 2002 قيودا صارمة على خدمات غير المراجعة التي يمكن أن تقدمها مكاتب المراجعة إلى عملائها، وعمل العديد من مكاتب المراجعة والمحاسبة الكبيرة على إنشاء أقسام خاصة للخدمات الاستشارية استجابة لطلب هيئة تداول الأوراق المالية والتي من شانها إنهاك استقلالية مكاتب المراجعة التي تحاول الحصول على الخدمات الاستشارية التي تتميز بارتفاع ربحيتها، كما يمنع تقديم مثل هذه الخدمات بخلاف المراجعة إلى عملاء المراجعة في كل من فرنسا وايطاليا والعديد من دول الاتحاد الأوروبي.

3- تخصص المكتب في صناعات معينة للمراجع والعميل

شهدت السنوات الأخيرة تحولا كبيرا في الممارسة العملية إزاء التخصص الصناعي في معظم مكاتب المراجعة الكبيرة، وأصبح التخصص السمة المميزة والواضحة لأسواق المراجعة، فالمراجعون يحققون أتعابا مرتفعة في الصناعات التي يتخصصون فيها، وهناك أدلة علمية تشير إلى أن التخصص الصناعي يعزز من أداء المراجع للمهام المطلوبة منه وينظر إلى التخصص على أنه إستراتيجية التمييز التي تهدف إلى تزويد المكاتب بمزايا تنافسية عن المكاتب غير المتخصصة.

وقد نال تخصص مكاتب المراجعة اهتمام الكثير من الباحثين، حيث قسم FRANZ CRAWFORD AND JOHNSON (1998) مكاتب المراجعة إلى مكاتب متخصصة وغير متخصصة، ويعرفون مكتب المراجعة الرائد هو ذلك الذي يحصل على أكبر نسبة عمليات المراجعة لمبيعات الصناعة، وتم تصنيف المكتب الرائد والمكاتب الأخرى التي تراجع حوالي خمسة عشرة بالمائة من مبيعات الصناعة بأنها مكاتب متخصصة، وبينت أيضا دراسة قام بها LOW (2004) أن معرفة المراجعين بصناعة العميل تحسن من تقديراتهم لمخاطر المراجعة ويؤثر في طبيعة ونوعية التغيرات التي يدخلونها على إجراءات المراجعة المخططة وموازنة الوقت، كما أن رأي المراجع المتخصص في صناعة معينة عن نوعية التغيرات في إجراءات المراجعة وكذلك برامج المراجعة وموازنة الوقت يكون أكثر قوة من رأي مراجع يمارس المهنة بعيدا عن التخصص في صناعة معينة.

يؤدي التخصص الصناعي لمكتب المراجعة إلى زيادة الحصة السوقية لمكتب المراجعة في الصناعة المستهدفة، لما يطلبه العملاء من خدمات من المراجعين المتخصصين كما تنتج عن زيادة الحصة السوقية ميزتان تنافسيتان لمكتب المراجعة هما :

أ- **انخفاض تكلفة المراجعة** : تنخفض تكلفة أداء عملية المراجعة لسببين إثنين :

- **الأول:** تقوم مكاتب المراجعة بتوفير المعرفة والخبرة الخاصة بصناعة معينة وبما أن مراجعي المكاتب الكبيرة يولون الصناعة التي يتخصصون فيها اهتماما خاصا، ويصبحون ماهرين جدا بالقضايا التفصيلية التي تواجه المراجعين وبالتالي تزداد قدرة المكتب على أداء خدمات المراجعة بكفاءة أعلى.
- **الثاني:** يستطيع المراجع توزيع تكاليف تدريب الأفراد لاكتساب مهارات مراجعة صناعات معينة على ساعات عمل مراجعة لعدد كبير من العملاء فالتدريب الصناعي الأساسي ضروري لجميع المراجعين الذين يؤدون خدمات المراجعة لصناعات معينة، وأن العدد الكبير للعملاء أو عدد ساعات المراجعة الكثيرة التي يغطيها المراجعون في كل صناعة من شأنه أن يخفض تكاليف التدريب المخصصة لكل عميل، والعكس صحيح عندما يؤدي المراجع خدمات المراجعة إلى عدد قليل من العملاء فهو يخصص جزاءا كبيرا من تكاليف التدريب على الأعمال المؤداة في تلك الصناعات.

ب-**زيادة قيمة الخدمة المؤداة للعملاء :** يقدم مكتب المراجعة المتخصص في صناعة معينة خدمة مميزة عن طريق توفير قيمة كبيرة لعملائه، وذلك من خلال أن المراجعة ينظر إليها كعملية وليس كتقرير قياسي، حيث أن العملية توضح عاملين مفقودين في اغلب الأحيان.

المطلب الثالث: التطورات الجارية في سوق المراجعة

1- واجبات المراجعين وتوقعات مستخدمي خدمات المراجعة

يمكن تصنيف مستخدمي خدمات المراجعة إلى شركات محل المراجعة (مجلس إدارة الشركة) والطرف الثالث (حملة الاسم) والبنوك والدائنين والعاملين والعملاء والمجموعات الأخرى، كل من تلك المجموعات لها اتجاهات خاصة من التوقعات تجاه واجبات المراجع، إن التطورات الجارية في كل من تلك الواجبات يمكن أن يتم مناقشتها على النحو التالي[1]:

1-1 الرأي عن عدالة القوائم المالية

إن إعطاء رأي عن عدالة القوائم المالية يعتبر بوجه عام جوهر ومحور عمل المراجع، حيث أن معظم إرشادات المراجعة الوطنية والدولية تتعلق بذلك الواجب، حيث تشير دراسات فجوة التوقعات إلى أن التوقعات العامة تعتبر واسعة ويبدوا أن هناك جزء ضخم من المجتمع المالي (مستخدمو خدمات المراجعة) يعتقد أن القوائم المالية المصحوبة برأي مراجعة غير متحفظ تكون خالية تماما من الأخطاء.

[1] Pigé B, (les enjeux du marché de l'audit). Revue française de gestion vol 29 N° 147, Pp 87-183

1-2 الرأي عن قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط

إن أكثر الأمور إزعاجا للجمهور ومستخدمي تقارير المراجعة هو حدوث مشاكل مالية للمؤسسة مباشرة بعد إصدار تقرير مراجعة غير متحفظ، الأمر الذي يجعل رأي المراجع موضع شكوك، فعلى الرغم من أن تحذير مستخدمي القوائم المالية من أي تهديد بكارثة مالية يعتبر أمرا ملائما، فإن الإفصاح عن مؤشرات الإفلاس المستقبلي المحتمل ولا سميا عندما يكون من الصعوبة بمكان أن يتم التنبؤ بالمسار المستقبلي للإحداث قد تقترن بوجود آليات من شأنها تمكن الإدارة من التخفيف من عوارض الاستمرارية الأمر الذي يمكن معه إنقاذ الشركة من عدم الاستمرار في مزاولة نشاطها .

قد شهدت صناعة خطوط الطيران الأمريكية في السنوات الأولي من القرن الواحد والعشرين صعوبات تشغيلية تسبب فيها انخفاض حركة الطيران والهجمات الإرهابية وكساد الأعمال، بالإضافة إلى الحرب على العراق، وقد فقدت الصناعة الرقابة على التكاليف في التسعينات نتيجة زيادة الطاقة (كثير من خطوط الطيران) وتكاليف العمالة المرتفعة (تقريبا 40 بالمائة من إجمالي تكاليف التشغيل)، وقد ترتب على كافة تلك العوامل إفلاسات في خطوط الطيران الأمريكي في أغسطس 2002، وشركات خطوط الطيران المملكة المتحدة في ديسمبر 2002، وفي كل تلك الحالات فإن المراجعين لم يقوموا بإصدار رأى عن الشك في الاستمرار حتى بعد حدوث إفلاس تلك الشركات، وفي الحقيقة أن توقعات بعض المجموعات داخل المجتمع المالي تزيد بوضوح عن الواجبات الحالية للمرجع في ظل إرشادات المراجعة العالمية.

1-3 إبداء الرأي عن نظام الرقابة الداخلية للشركة والتقرير عنه

تم التسليم بأن قضية اختبار جودة نظام الرقابة الداخلية للشركة، والتقرير عنه تعتبر أحد القضايا المحورية الشائكة في المراجعة وقد تطلب حاليا المعيار الدولي للمراجعة رقم (440) أن يحصل المراجع على فهم بنظم الرقابة المحاسبية والداخلية للشركة بشكل كافي لتخطيط عملية المراجعة وتطوير مدخل مراجعة فعال، فإن الاعتماد على ضوابط الرقابة الداخلية للمؤسسة في أداء عملية المراجعة أصبح الدعامة الرئيسية في المراجعة أثناء الثمانينات، في حين أن التقرير عن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية قد أصبح بندا سائدا ومنتشرا في خطابات الإدارة، وقد أوضحت الدراسات المسحية لفجوة التوقعات توقعات مرتفعة لدور المراجع في اختبار عما إذا كان هناك تفعيل لنظام مقنع للرقابة الداخلية، تلك التوقعات قد زادت بشكل واضح من الواجبات الحالية للمرجع .

هناك جدل واسع في أوروبا وكندا والولايات المتحدة، على التقرير عن فعالية وتفعيل وظائف ضوابط الرقابة الداخلية، حيث تطلب القانون من المراجعين التقرير عن الرقابة الداخلية، وقد نشر مجلس معايير المرجعة بالمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين مسودة إيضاح عن التقرير عن الرقابة الداخلية

يستند ذلك التقرير على اعتقاد أن مستخدمي القوائم المالية لديهم مصلحة شرعية في صحة وجودة ضوابط الرقابة الداخلية على النظام المحاسبي، وعلى استجابة الإدارة لمقترحات المراجعين بخصوص تصحيح مواطن الضعف، وقد ارتكزت وجهة نظر القائمين ضد التقرير عن ضوابط الرقابة الداخلية في أن ذلك التقرير قد يزيد من تكلفة عملية المراجعة، مع زيادة مسؤولية المراجع كما أنها قد لا تمثل معلومات ملائمة.

1-4 إبداء الرأي عن حدوث الغش

إن فجوة التوقعات كثيرا ما ترتبط بقضية الغش حيث يتوقع كل من الحكومات و المجتمع المالي من المراجع أن يكتشف حالات الغش القائمة ويقوم بالتقرير عنها، والحقيقة أن ذلك الجزء من فجوة التوقعات قد جذب الانتباه بشدة بل ويمكن القول بأن تطور تلك الوظيفة ترتبط جزئيا بتطور المراجعة وقد ذهب الكثيرين إلى القول بأن اكتشاف الغش يعتبر حجر الزاوية للمهنة أثناء العقود الأولى لوجودها.

أ- أحداث الغش المشهورة

حدث الكثير من حالات الغش قبل ظهور فضيحة شركة أنرون في عام 2001 حتى الآن، فكثير من الشركات الرئيسية الكبيرة الأخرى قد أصدرت قوائم مالية احتيالية بعد حادث شركة أنرون على سبيل المثال ورلد كوم، كزيروكس، نايكن، هيلث، بريس تول، مايرز، وقد أشارت إحدى الدراسات أن قضية الغش والاحتيال تكبد الاقتصاد الأمريكي حوالي 186 بليون دولار وكانت هناك عدة تعويضات وأضرار واجهت شركات المحاسبة تقدر ب 30 بليون دولار تقريبا[1].

وقد أشارت أدبيات المراجعة في التطور التاريخي لتطور وجهات نظر مهنة المراجعة بخصوص قضية الغش أن هدف عملية المراجعة يمكن أن يقال أنه ذو ثلاثة إبعاد هي الأول اكتشاف الغش، والثاني أكشاف الأخطاء الفنية، والثالث اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية، إن اكتشاف الغش يمثل الجزء الأكثر أهمية في واجبات ومسؤوليات المراجع ولذلك يجب على المراجعين أن يتعهدوا بعناية دائمة للوفاء بذلك الغرض من أنشطتهم ووظائفهم.

ب-الغش مسؤولية لا يتم افتراضها

بدأت مسؤوليات المراجع تجاه الغش في التغير بالتدريج، وقد أوضحت أدبيات المراجعة ذلك عن طريق تغيير أولوية قضية الغش وبصفة خاصة في موسوعة للمراجعة، حيث تم النظر إلى الغش في النسخة الأولى على أنه هدف المراجعة الرئيسي، إلا أن تلك الأولوية قد انحرفت بالتدريج حتى عام

[1] -صادق حامد، (دور الإجراءات التحليلية في اكتشاف غش الإدارة). المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، 2002، ص536

1957 في النسخة الثامنة حيث تم وصف الغش على أنه مسؤولية غير مفترضة، والسؤال الذي يثار هو ما هو السبب وراء ذلك التطور بعيدا عن الغش؟، ولا شك هناك عديد من الأسباب التي بدأت في الظهور وراء تلك الظاهرة، إلا أن ابرز الأسباب ما يأتي :

- التسليم بأن مراجعة القوائم المالية نيابة عن الطرف الثالث تعتبر فن من المراجعين الأمر الذي يبرر وجود المراجعين ذاتهم.
- الإقرار بأن الهدف من عملية الفحص تتمثل في اكتشاف وجود أي نوع من الغش يعتبر أمرا مكلفا جدا ولا يعتبر أمرا عمليا مع مراعاة الزيادات في حجم وتعقد الشركات، بالإضافة إلى أهمية تحسين جودتها والتزامها بضوابط رقابة داخلية، ومع ذلك فإن ذلك الرفض الكامل للمسؤولية عن الغش الذي يعتبر ظاهر للعيان تاريخيا، وفي ظل الضغوط العامة لفحص معقولية موقف المراجعين بخصوص الغش فإن المهنة أرغمت على إعادة النظر في موقفها من ذلك الرفض الإجمالي والذي بلغ ذروته في تشكيل لجان عديدة مثل لجنة عام 1978، ولجنة عام 1988 في الولايات المتحدة بالإضافة إلى لجان عام 1985 في المملكة المتحدة .

إن الموقف الحالي لمهنة المراجعة قد تم تحديده في المعيار الدولي للمراجعة رقم 240 والذي في ضوءه فإن المسؤولية المرتبطة بمنع واكتشاف الغش والأخطاء تظل تقع على كل من هؤلاء المسؤولين عن الحوكمه وإدارة الشركة، وقد يتضمن الغش خطط فنية معقدة ومنظمة بشكل ماهر بحيث يتم تصميمه بغرض إخفاءه، على سبيل المثال التزوير والفشل المتعمد بعناية لتسجيل العمليات أو التحريفات المعتمدة، الأمر الذي أدى إلى تزايد الاهتمام في قطاع الأعمال بالمدخل الأخلاقي في مجالات المراجعة وإدارة الأعمال والمحاسبة[1].

ج- مراعاة الغش عند التخطيط والتقييم والتقرير

نص المعيار الدولي للمراجعة رقم 240 على أنه عندما يتم تخطيط أداء إجراءات المراجعة وعند التقييم والتقرير عن النتائج يجب على المراجع أن يدرس مخاطر وجود تحريفات في القوائم المالية الناتجة عن الغش، فعند تخطيط عملية المراجعة يقوم المراجع بتخطيط وأداء عملية المراجعة باتجاه من الشك المهني، والتسليم بأنه قد تكون هناك ظروف أو أحداث تشير إلى أن الغش أو الخطأ قد يوجد.

أما عند أداء اختبارات التحقق الأساسية فقد تشير إجراءات المراجعة إلى الوجود المحتمل للغش أو الخطأ، فإذا ما اعتقد المراجع أن الغش أو الخطأ المشار إليه يمكن أن يكون ذو أثر جوهري على

[1] -وصفي عبد الفتاح حسن، (تسوية الإرباح خلال الفترات المحاسبية من منظور أخلاقي واقتصادي). مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد الأول مارس 1997، ص ص 12-9

القوائم المالية، فإنه يتعين عليه أداء إجراءات معدلة أو إضافية ملائمة، وعندما لا يتم الحد من الشك في وجود الغش أو الخطأ عن طريق نتائج تلك الإجراءات، فإن المراجع يجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة حيث يجب على المرجع دراسة الأثر المحتمل على تقريره ومضامين الغش والخطأ الجوهري بالارتباط بالجوانب الأخرى لعملية المراجعة، وفى بعض البلاد على سبيل المثال فرنسا وهولندا فإن القوانين الموجودة تتطلب أن يقوم المراجع بأخطار السلطات الحكومية عن الغش الجوهري في ظل وجود ظروف محددة، وقد اقترح المعيار الدولي للمراجعة رقم 240 أن المراجع يتعين عليه توصيل نتائجه عن الغش إلى الإدارة في توقيت مناسب إذا :

- تم الاعتقاد باحتمال وجود الغش حتى إذا كان الأثر المحتمل على القوائم المالية يمكن أن يكون غير جوهريا أو غير مؤثرا.
- إن الغش أو الخطأ الجوهري قد تم اكتشافه.

د- معيار الغش الأمريكي

نشر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 2002 إيضاح عن معايير المراجعة برقم 99 (SAS 99)، يؤكد ذلك المعيار أنه كجزء من عملية التخطيط يجب على فريق المراجعة دارسة كيف وأين يمكن أن تكون القوائم المالية للمؤسسة معرضة وقابلة للغش، وقد استلزم ذلك المعيار أن يقوم المراجعون بجمع المعلومات الضرورية لتحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش عن طريق مايلي :

- الاستفسار من الإدارة والجهات الأخرى داخل المؤسسة عن مخاطر الغش.
- دارسة عوامل مخاطر الغش.

يقوم المراجعون باستخدام المعلومات الموجودة المرتبطة بالمخاطر لتحديد إذا ما كانت ضوابط الرقابة الداخلية الملائمة قد تم تفعيلها أم لا بالإضافة إلى تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات التي تركز على الغش.

1-5 إبداء الرأي عن حدوث التصرفات غير القانونية

إن تلك القضية ترتبط بشكل وثيق بموضوع الغش، حيث يتعين إدراك رد فعل المراجع تجاه حدوث تصرفات غير قانونية، إن كل من المعيار الدولي للمراجعة رقم 250 ومعظم المنظمين يذكرون على أن مسؤولية المراجع في ذلك المجال محصورة في تعميم وتنفيذ عملية مراجعة من شأنها توفير توقع معقول لاكتشاف التصرفات غير القانونية الجوهرية التي لها تأثير مباشر على شكل ومحتويات القوائم المالية، فعند التقرير على التصرفات غير القانونية فإن معظم المنظمين يطلبون أن يقوم المراجع

بتقييم الأثر المحتمل على القوائم المالية بالإضافة إلى تحديد نتائج عدم التأكد أو الأخطاء في القوائم المالية على طبيعة الرأي.

وبجانب التقرير عن تلك التصرفات عن طريق تقرير المراجعة، فإن اللوائح المهنية في بعض البلدان تستلزم أن يقوم المراجع بأخطار أعضاء لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة بذلك، إن أخبار الطرف الثالث بذلك غير مسموحا به باستثناء ظروف محددة بشكل خاص وعلى نطاق ضيق تماما، إن معظم دراسات فجوة التوقعات قد كشفت على أن المستجيبين للمسح يتوقعون أن يكتشف المراجع التصرفات غير القانونية ويقوم بالتقرير عنها وهى تلك التي لها اثر جوهري مؤثر على القوائم المالية، وبخصوص مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأنواع الأخرى من التصرفات غير القانونية والتقرير عنها فقد أفادت دراسات فجودة التوقعات على أن الإجابة على ذلك تتسم بأنها غير حاسمة.

المطلب الرابع :الدراسات والتشريعات التي أثرت على سوق المراجعة

إستجابة لبعض قضايا فجوة التوقعات تم إجراء دراستين هامتين هما تقرير كوزو Coso وتقرير كاد بوري Cadbury حيث ترتب على ذلك اقتراح دليل موحد بالإضافة إلى إصدار تقرير تيرنبول وقد تم شن تشريعات نتيجة معظم الاستجابات الحالية في مهنة المحاسبة بإصدار قانون Sarbane Oxley 2002

1- تقرير COSO

إن التطورات التكنولوجية وعولمة أنشطة الأعمال وتزايد احتمالات فشل المشروعات وكبر حالات الغش في الولايات المتحدة الأمريكية وخارجها شجعت المنظمات على الاعتماد المتزايد على نظم الرقابة الداخلية وعلى وظائف المراجعة الداخلية.

في سبتمبر 1992 أصدرت لجنة[1] COSO تقريرا على أهمية الرقابة الداخلية في تحقق أهداف المؤسسة وتوفير الدافع لهذه الوحدات لتركيز جهودها على نظم الرقابة الداخلية حتى تستطيع الوفاء بمسؤوليات حوكمة الشركات وعمليات التقرير المالي، ويتكون تقرير اللجنة من أربع مستويات هي :

المستوى الأول: الملخص الإداري الذي يعطى ملخصا للنتائج العامة بالتقرير.
المستوى الثاني: المصطلحات العامة ومعايير تقييم الرقابة الداخلية.
المستوى الثالث: تقرير للأطراف الخارجية التي تعتمد على القوائم المالية عن أهداف الرقابة الداخلية والذي يتضمن إرشادات جديدة للتقرير العام عن كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية.

[1] Committee of sponsoring organisation

المستوى الرابع: تقييم للأدوات التي توفر إرشادات لتقييم مدى كفاءة نظم الرقابة الداخلية، ووفقا لتقرير لجنة COSO فإن الرقابة الداخلية هي عملية تتأثر بأعضاء مجلس الإدارة بالمؤسسة وبالأشخاص الآخرين ويتم تصميمها لتوفير تأكيد معقول بأن الأهداف المسطرة تحققت.

إن تقرير لجنة COSO يساعد الإدارة والمراجع الداخلي على الاستمرارية في تحديد التهديدات التي تواجه المؤسسة في بيئة الأعمال وكذلك يساعدهم على اتخاذ الخطوات الضرورية لإدارة المخاطر فتقرير لجنة COSO يوفر أدوات تساعد على تحديد مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية حيث تم تقديم عدة أدوات للتقييم بهذا المستوى والتي تساعد على تدعيم نقاط القوة بنظام الرقابة الداخلية و تقلل من النظرة المحدودة للعديد من مكونات نظام الرقابة الداخلية وتوفر تأكيدا أفضل حول تحقيق التوافق في الاتصال بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

ويوفر تقرير لجنة COSO أدوات للتقييم يمكن استخدامها بواسطة المراجعين الداخليين والخارجيين في تحقيق الرقابة والمتابعة المستمرة والدورية بنظام الرقابة الداخلية.

ويقترح تقرير لجنة COSO ضرورة إعداد الإدارة لتقرير عن الرقابة الداخلية التي تتصل بصفة رئيسية بأهداف التقرير المالي واقترحت لجنة COSO أن يتضمن تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية للعناصر الآتية :

- أهداف الرقابة خاصة الأهداف المتعلقة بمدى إمكانية الاعتماد على التقارير المالية.
- القيود المتلازمة لنظم الرقابة الداخلية.
- المعايير المستخدمة لتقييم نظم الرقابة الداخلية.
- الإلية المستخدمة في متابعة نظم الرقابة وعلاج أوجه القصور المكتشفة.
- استنتاجات الإدارة بشأن مدى كفاية وفعالية الرقابة الداخلية مع الإشارة لأي نقاط ضعف موجودة بهذه النظم.

ويوفر تقرير لجنة COSO تقرير إداري توضيحي يمكن تطويعه ليستخدم في أي بيئة رقابة ومن المهم معرفة أن المرجع الداخلي يساعد الإدارة في إعداد مثل هذا التقرير في الاحتفاظ بالمستندات التي تؤكد صحة المزاعم الموجودة بتقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية .

ويدعم ويؤكد تقرير لجنة COSO أهمية المشاركة الفعالة للمراجعين الداخليين في تكوين وتصميم وتشغيل نظام كفء وفعال وقوى للرقابة الداخلية، إن دور المراجعين الداخليين وفقا لتقرير لجنة COSO هو مساعدة ومشاركة الإدارة في تحقيق الآتي :

- تعريف الرقابة الداخلية والأهداف المتصلة بها.
- تكوين الرقابة الداخلية ومكوناتها الخمس.
- تحديد أدوات التقييم المناسبة والتي تستخدم في قياس مدى الكفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
- المراقبة المستمرة والدورية لنظام الرقابة الداخلية للتأكد من تحقيق الأهداف المطلوبة.

2- تقرير كاد بوري والتقرير المدمج وتقرير تيرنبول

2-1 تقرير كاد بوري

تم نشر تقرير كاد بوري في المملكة المتحدة عن طريق لجنة اختصت بدراسة الجوانب المالية لحوكمة الشركات، وقد تعامل كاد بوري مع واجبات ومسؤوليات أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين وغير التنفيذيين، واقترح التقرير أن الشركة المسجلة في بورصة لندن يجب أن تتمسك بدليل أفضل ممارسة أطلق عليه الدليل المدمج ويرتبط ذلك الدليل بالمقترحات الخاصة بلجان كاد بوري وجرينبيري وهامبيل عن حوكمة الشركة، ففي القوائم المالية المنشورة يجب أن يفصح المجلس ويعلن عن التمسك بذلك الدليل، كما يجب أن يتحمل صراحة مسؤوليته عن القوائم المالية، بالإضافة إلى ذلك فإن تقرير كاد بوري قد اقترح أن المجلس يجب أن يقرر عما إذا قام باختيار كفاية الرقابة الداخلية للشركة بالإضافة إلى قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.

2-2 تقرير تيرنبول

يطلق تقرير تيرنبول على ما يعرف بالرقابة الداخلية إرشاد في الدليل المدمج حيث قدم تير نبول رئيس اللجنة في تقريره إرشاد لمساعدة الشركات المسجلة بسوق أسهم لندن على تطبيق المتطلبات الواردة في الدليل المدمج بخصوص الرقابة الداخلية، يذكر التقرير أن مجلس الإدارة يجب أن يحدد سياسات ملائمة عن الرقابة الداخلية وأن يعمل بفعالية في إدارة المخاطر بطريقة يوافق عليها المجلس.

3- قانون Sarbane-Oxley

لقد بدأت الفضائح المحاسبية في الظهور بانهيار شركة انرون وقد امتدت تلك الفضائح إلى بعض الشركات العملاقة، مثل شركة ورلد كوم وزير وكس وتايكو، الأمر الذي سبب هلع في الولايات المتحدة الأمريكية، مما أدى إلى صدور تشريع تم توقيعه عن طريق الرئيس الأمريكي جورج بوش في يوليو عام 2002.

يعتبر هذا القانون من أهم الإصلاحات في الولايات المتحدة منذ أزمة 1930 فهو يرتكز على ثلاث مفاهيم كبري وهم : الدقة في المعلومة، مسؤولية المسيرين، واستقلالية الهيئات الرقابية، هذا

القانون يهدف إلى زيادة مسؤولية الشركة وحماية المستثمرين وإعادة منح الثقة للمستثمرين وصغار المدخرين ويحتوي هذا القانون على ست محاور أساسية وهي :[1]

أ- **المصادقة على الحسابات :** ينص البند 302 من هذا القانون على أن كل من مدير الشركة ومدير المالية مجبرون على المصادقة على حسابات الشركة المنشورة بواسطة إقرارا ممضيا.

ب-**محتوي التقارير** : على المؤسسات أن توفر إلى هيئة أسواق رأس المال معلومات إضافية من أجل تحسين عملية الوصول إلى المعلومة، وأن تكون هذه المعلومة أكثر مصداقية، ويجب على المؤسسات أن تفصح عن التعديلات المحاسبية التي اقرها المراجعون، وكذا عن التعهدات خارج الميزانية وكذلك عن التغيرات في ملكية الأصول التي يمتلكها المسيرين، بالإضافة إلى ذلك على المسيرين إعداد تقرير يشرحون فيه إجراءات الرقابة الداخلية وأن يبينوا ما إذا كان هناك اعتماد قانون أخلاقي أم لا.

ج- **رقابة هيئة سوق رأس المال :** يجب على هيئة أسواق رأس المال أن تقوم برقابة دورية على الشركات المقيدة في البورصة على الأقل مرة واحدة كل ثلاث سنوات.

د- **لجان المراجعة وقواعد المراجعة :** يجب على المؤسسات تشكيل لجان مراجعة مستقلة من أجل مراقبة عملية الرقابة، هذه اللجان مسؤولة عن اختيار المراجع الخارجي، وتغييره، وتحديد أتعابه وكذا مراقبة المراجعين[2]، كما يجب على المؤسسة وضع إجراءات من أجل تلقي ومعالجة الطعون التي تشكك في مصداقية المحاسبة، الرقابة الداخلية، والمراجعة، ومن أجل ضمان المعالجة السرية للملاحظات الصادرة عن عمال المؤسسة والمتعلقة بالمشاكل المحاسبية والمراجعة، إضافة إلى ذلك فإن القانون يرى وجوب تدوير المراجعين الخارجيين، ومن أجل تقليص حدة التعارض في المصالح بين مختلف الإطراف المعنية بتقرير المراجعة فإنه يحضر على المراجع القيام بأعمال أخرى غير تلك الموكلة له والمتعلقة بالمراجعة.

ه- **خلق الشركة العامة للحسابات** : في إطار هذا القانون تم إنشاء هيئة جديدة للتنظيم والرقابة، هذه الهيئة تقوم برقابة مكاتب المراجعة وإعداد المعايير، كما تقوم بإجراء التحقيقات ومعاقبة الأشخاص المعنويين والطبيعيين الذين لا يحترمون القواعد، هذه الشركة تخضع لهيئة أسواق رأس المال تتكون من خمس أعضاء يعينون من طرف هذه الهيئة ولديهم سلطة الرقابة وإصدار العقوبة.

و- **العقوبات :** هناك عقوبات جديدة تم إنشاؤها وأخرى قديمة تم تدعيمها، على سبيل المثال فإن المصادقة على القوائم المالية غير المتوافقة مع القوانين يتعرض صاحبها إلى غرامة مالية تقدر بمليون دولار أو حبس مدته عشر سنوات فأكثر، بالإضافة إلى أن القيام العمدي بنفس الخطأ يجعل

---

[1] HERVE STOLOWY,EDWARD PUJOL et MAURO MOLINARI, (audit financier et contrôle interne. L'apport de la loi sarbanes-oxley). Revue française de gestion 2003 N° 147, Pp 133-143

[2] -منصور احمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، (الاتجاهات الحديثة في المراجعة). مرجع سابق، ص 138

العقوبة تصل إلى خمس ملايين دولار وحبس مدته عشرون عاما، إن إفساد الوثائق بهدف إعاقة التحقيق قد يتعرض صاحبها لحبس يقدر بعشرون عاما، هذه العقوبة الأخيرة تعتبر إحدى نتائج تحطيم وثائق شركة انرون من طرف مكتب أندرسون.

4- الرقابة الداخلية في قانون Sarbane- Oxley

4-1 تعريف الرقابة الداخلية

يعرف مصف الخبراء المحاسبين الفرنسي[1] الرقابة الداخلية بأنها مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، فهي تهدف من جهة إلى ضمان حماية أصحاب المصلحة، وحماية الأموال ومن جهة أخرى ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتشجيع تحسين الأداء، فهي عبارة عن مخطط التنظيم والطرق والإجراءات لمختلف أنشطة المؤسسة لضمان استمراريتها.

4-2 نقاط ضعف الرقابة الداخلية

على الرغم من أن هذا القانون يحتوي على إجراءات مهمة تتعلق بالرقابة الداخلية إلا أنه لا يوجد أي إشارة إلى أي أثر محتمل حول نقاط ضعف هذه الرقابة، على سبيل المثال ففي تقرير مجلس الشيوخ الأمريكي سنة 2002 منشور بسبب قضية انرون وتم التعرض فيه إلى العديد من الأسباب مثل عدم احترام الالتزامات النقدية (غياب رقابة مجلس الإدارة)، محاسبة ذات أخطار عالية، تعارض مصالح كبير جدا، أجور مغالى فيها ونقص استقلالية مجلس الإدارة والمراجعين، إلا انه لم يشر إلى الرقابة الداخلية على إنها إحدى المشاكل في قضية انرون، إن تعليمات هذا القانون حول الرقابة الداخلية تم تقديمها بدون تحفيزات خصوصية، فهي تساهم في تحسين المعلومة المالية فقط.

4-3 المادة 302 **المصادقة على القوائم المالية**

هذه المادة تنص على أن المدير العام والمدير المالي للشركة يجب عليهم تحضير إقرار يرافق تقرير مراجع الحسابات، الذي يصادق على مصداقية القوائم المالية والإيضاحات خارج الميزانية المحتواة في التقرير السنوي أو التقارير الفترية، هذا الإقرار يجب أن يبين أن القوائم المالية تعبر بطريقة صادقة عن الوضعية المالية ونتائج نشاط المؤسسة، هذه المادة التي تفرض المصادقة على القوائم المالية من طرف المسيرين لديها كذلك نتائج تتعلق بالرقابة الداخلية حيث[2]:

---

[1] JEAN-LUC SIRUGET .LYDIA KOESSLER, (le contrôle comptable bancaire). OP CIT, P 29

[2] DESCHEEMAEKER, (nouvelle régulation internationale des société cotées, les principales disposition du Sarbanes-oxley act of 2002). bulletin joly société, janvier 2003, Pp 5-11

- المسيرين مسؤولون عن وضع نظام للرقابة الداخلية.
- أن يتم إعداد هذه الرقابة بحيث إن كل معلومة ذات أهمية تتعلق بالمؤسسة تكون معروفة من طرف المسيرين خاصة في فترة إعداد التقارير الفترية.
- أن يقدموا في تقاريرهم آرائهم المتعلقة بفعالية الرقابة الداخلية، إضافة إلى ذلك على المسيرين إبلاغ المراجعين ولجان المراجعة حول نقاط ضعف الرقابة الداخلية والغش المرتبط بها، وأخيرا على المسيرين أن يبينوا في تقريرهم ما إذا كانت هناك تغيرات مهمة في الرقابة الداخلية بعد تاريخ التقييم.

4-4 المادة 404 تقييم الرقابة الداخلية

يفرض هذا القانون أن يحتوي كل تقرير سنوي على تقرير في الرقابة الداخلية الذي[1]:

- يؤكد بأن الإدارة مسؤولة عن وضع وتسيير هيئة للرقابة الداخلية ملائمة وإجراءات للاتصال المالي.
- يشمل تقييم الفعالية لهيئة الرقابة الداخلية وإجراءات الاتصال المالي في تاريخ إقفال الحسابات.

أما فيما يتعلق بالمراجعين فيجب عليهم إصدار شهادة في تقاريرهم تتعلق بتقييم الرقابة الداخلية التي أعدتها إدارة المؤسسة.

[1] M.Rioux, (Ala rescousse du capitalisme américain la loi sarbanes-oxley). observatoire des Amériques, janvier 2003, Pp1-6

المبحث الرابع : المراجعة الداخلية

لم يعد دور المراجعة الداخلية يقتصر على الرقابة المالية فحسب بل تعداه إلى آفاق أوسع تتمثل في المساهمة الفعالة في دفع مختلف عمليات الوحدة الاقتصادية لتعظيم ما يتولد عنها من قيمة، وما يترتب على ذلك من ضرورة تدعيم العلاقة بين فريق المراجعة الداخلية والإدارة، بما يولد لديها قناعة بأن المراجعة الداخلية نشاطاً مضيفاً للقيمة وليس مستهلكاً لها، وأن لدى قسم المراجعة الداخلية القدرة على المساهمة الفعالة في إدارة المخاطر التي تتعرض لها الوحدة الاقتصادية.

المطلب الأول : المراجعة الداخلية والجودة

1- تعريف المراجعة الداخلية

تتمثل نقطة البدء في ضرورة التعرف على مدى التطور في دور المراجعة الداخلية، لتحديد متطلبات الدور الحالي بما يضمن كفاءة وفعالية أداء قسم المراجعة الداخلية للمهام والمسؤوليات المناطة به ومن ثم مساهمته بفاعلية في تعظيم القيمة المتحققة لجميع الأطراف المرتبطة والمتأثرة بنشاط الوحدة الاقتصادية وهنا يمكن التمييز بين اتجاهين لتعريف المراجعة الداخلية.

الاتجاه الأول : إن المراجعة الداخلية هي المراجعة التي يقوم بها موظف من المؤسسة ويفترض هذا الاتجاه في تعريف المراجعة الداخلية أنها لا تختلف عن المراجعة الخارجية إلا من حيث القائمين بعملية المراجعة، وتبعا لذلك فان المنهج الذي يتبعه المراجع الخارجي من أجل تكوين رأي محايد عن القوائم المالية للشركة، وبالتالي التركيز على البنود التي تحتوي عليها هذه القوائم ينطبق أيضا على المراجعة الداخلية الأمر الذي يؤدي إلى تكرار نفس العمل من طرف جهتين مختلفتين[1]، ولعل التشابه بين الأساليب والإجراءات التي يتبعها كلا من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي عند فحص السجلات المحاسبية والإجراءات وإعداد أوراق المراجعة قد يوحي بان كلاهما يؤدي نفس العمل.

الاتجاه الثاني : هذا الاتجاه يأخذ في الحسبان طبيعة المراجعة الداخلية واختلافها عن المراجعة الخارجية، وقد كان لإنشاء معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية دورا فعالا في تطوير مفهوم المراجعة الداخلية، حيث اصدر هذا المعهد بعض التوصيات التي ساهمت في بلورة أهداف المراجعة الداخلية ووضع الخطوط العريضة لمسؤوليات وواجبات المراجع الداخلي.

[1] -محمد توفيق محمد، محمد محمود عبد المجيد، (أصول المراجعة). بدون ناشر، 2005، ص 112

ووفقا لذلك تعرف المراجعة الداخلية بأنها نشاط تقييمي داخل الشركة لخدمة الإدارة، تنفذ من طرف إدارة داخل الشركة تسمى إدارة المراجعة الداخلية، ومجالها عمليات ونظام معلومات وأنشطة وأقسام المشروع ككل[1].

2- خصائص المراجعة الداخلية وأهدافها

من المفهوم السابق يمكن استخلاص الخصائص التالية لنظام المراجعة الداخلية :[2]

- المراجعة الداخلية دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية، إذ أن نظام الرقابة الداخلية بدونها لا يعد كافيا لضمان كفاءة تنفيذ السياسات ودقة الأداء في التنفيذ.
- المراجعة الداخلية وظيفة تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المؤسسة وهذه الوظيفة تؤدى بصفة منتظمة ودورية مثلها مثل أي وظيفة أخرى، وليست قاصرة على توقيت معين.
- تهدف المراجعة الداخلية إلى ترشيد قرارات الإدارة من خلال توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة في التوقيت المناسب.

إن الغرض الأساسي من المراجعة الداخلية كما سبق أن أشرنا هو مساعدة الإدارة في القيام بأعبائها وخاصة فيما يتعلق بالأمور التالية :

- كفاية الأنظمة المالية المعمول بها في المؤسسة، وكفاية الأنظمة الرقابية على العمليات المختلفة.
- تنفيذ السياسات التي تضعها إدارة المؤسسة.
- المحافظة على أصول المؤسسة وحمايتها من الغش و الاختلاس والسرقة.
- دقة البيانات المحاسبية التي تحتويها الدفاتر والسجلات والقوائم.
- متابعة تنفيذ الأداء، وتقييمه من حيث الجودة وتحقيق الكفاية الإدارية بصفة عامة.

3-العلاقة بين إدارة الجودة الشاملة والمراجعة الداخلية

3-1 مفهوم إدارة الجودة الشاملة

بدأ استخدام مصطلح الرقابة على الجودة في الولايات المتحدة الأمريكية في نهاية الخمسينيات ثم تطور هذا المفهوم عبر الزمن، ففي البداية كان مفهوم رقابة الجودة موجها نحو تخفيض نسبة التالف الذي يتم اكتشافه بعد انتهاء العملية الإنتاجية، ثم تطور هذا المفهوم ليشمل اكتشاف التالف بمجرد حدوثه وكانت تلك المرحلة بمثابة الميلاد الحقيقي لرقابة الجودة وظلت الشركات الأمريكية تحقق أعلى مستويات الجودة حتى أفاقت في بداية الثمانينيات على التغير الذي حدث حيث ظهر غزو المنتجات اليابانية لمعظم

[1] -عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، (الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة). مرجع سابق، ص496

[2] -خالد امين عبد الله، (تدقيق الحسابات). مرجع سابق، ص246

أسوق العالم وبالبحث عن السبب وجد أن تحسن جودة المنتجات اليابانية كان نتيجة تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة.

ويقصد بمفهوم إدارة الجودة الشاملة مجموعة من الأفكار والأساليب التي تتضمن جميع جوانب العمل داخل المؤسسة بما يحقق التطوير والتحسين المستمر في مستويات الجودة لكافة المنتجات والعمليات، الأمر الذي ينتج عنه احترام العميل والعمل على إرضائه وإشباع رغباته المعلنة والمفترضة من خلال تقديم خدمات ذات نوعية عالية في الوقت الملائم بهدف تقليص معدلات شكاوي العملاء[1] وزيادة الإنتاجية ومن ثم تدعيم الأداء التنافسي للمؤسسة، ويركز نظام إدارة الجودة الشاملة على تلبية رغبات وطلبات العملاء المتجددة والمتطورة في الوقت المناسب على أساس أن هناك علاقة طردية بين تلبية رغبات العملاء وربحية المشروع.

ومن ناحية أخرى يقوم هذا النظام على تحقيق التميز للمشروع من ناحية التكاليف والدقة في التسليم والمرونة في التشغيل وتحقيق التحسين المستمر في العمليات الصناعية، والاعتماد بدرجة كبيرة على استخدم تكنولوجيا التصنيع الحديثة، والعمل على تخفيض الوحدات التالفة أو المعيبة من الإنتاج والعمل على منع حدوثها بدلا من محاولة اكتشافها بعد حدوثها، وفي نفس الوقت العمل على التقييم المستمر لكافة الأنشطة والعمليات والعمل على تدنيه التكاليف واتخاذ الإجراءات التصميمية اللازمة لمنع حدوث أي انحرافات غير ملائمة والعمل على تدعيم الانحرافات الملائمة من خلال وجود نظام جيد للرقابة والحوافز، مع ضرورة الاهتمام بخدمات ما بعد البيع .

ويحقق تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة عددا من المنافع والمزايا من أهمها تخفيض التكاليف حيث يتبنى هذا النظام مفهوم الرقابة الوقائية، وبالتالي يمكن تجنب كل التكاليف المترتبة على إنتاج منتجات معيبة مثل تكاليف إعادة التشغيل والإصلاح والتالف والعادم، وتحسين الوضع الاستراتيجي للمؤسسة حيث يترتب على تطبيق هذا النظام زيادة جودة المنتجات وبالتالي تحسين سمعة المؤسسة وزيادة الثقة فيها من قبل العملاء وزيادة حصة المؤسسة في السوق.

ويسعى نظام إدارة الجودة الشاملة إلى منع حدوث أخطاء أو عيوب أو تالف ومن ثم عدم الحاجة إلى الكثير من الإجراءات التي تتعلق بحساب وتحميل تكلفة التلف أو الوحدات المعيبة.

ومن ناحية أخرى لا يقتصر نظام إدارة الجودة الشاملة على جودة المنتجات ولكن يمتد إلى كافة العمليات داخل المؤسسة ومن ثم الحاجة إلى إجراءات رقابية على العمليات المختلفة داخل المؤسسة

[1] –جمال الدين لعويسات، (إدارة الجودة الشاملة). دار هومة، 2003، ص 13

ويعتبر مفهوم إدارة الجودة الشاملة من المفاهيم الإدارية الحديثة والتي بدأ تطبيقها سنة 1980 وذلك للتخفيض من عيوب المنتجات وتحسين الجودة، فقد أصبحت إدارة الجودة الشاملة على قمة الأولويات لعدد كبير من الشركات الصناعية والمؤسسات التعليمية والحكومية والخدمية.

وتساعد إدارة الجودة الشاملة على تحسين الأداء وتسهيل الاتصال والتعاون والمشاركة داخل المنظمات للعناصر المؤدية لتحقيق متطلبات الجودة وذلك من خلال التركيز على جودة السلعة أو الخدمة الموجهة للعملاء وخلق البيئة المدعمة للجودة والتركيز على التحسين المستمر لكل قطاعات المنظمة مما يساعد على الاستجابة بصورة مرنة للتغيرات البيئية ومتطلبات العملاء .

إن إدارة الجودة الشاملة هي أكبر وأوسع من عملية الرقابة على الجودة، لأنها تسمح لإدارة المراجعة الداخلية بالتركيز على الهدف العام لتحسين الأداء، كما تساعد إدارة الجودة الشاملة إدارة المراجعة الداخلية على الوصول إلى أداء كفء وفعال للخدمات المهنية، أي أن إدارة الجودة الشاملة تخلق منافع جوهرية لأقسام المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين ومنظماتهم وذلك للتحسين المستمر لخدماتهم، ويرتبط مفهوم الجودة دائما بتوقعات المستهلكين وتفصيلاتهم ونتيجة لأهمية الجودة وتأثيرها قامت العديد من المنظمات الحديثة بتصميم برامج لرفع مستوى الجودة على مستوى الشركة ككل، حيث تم تصميمها لتغطية كافة الوظائف داخل المشروع (الأقسام الإنتاجية , قسم الحسابات....)، وهذه البرامج تتطلب مشاركة من كافة العاملين داخل الشركة وقد أطلق عليها برامج الجودة الشاملة، وترجع أهمية الجودة الشاملة إلى المنافسة الشديدة التي تواجه الشركات في عالم الأعمال، ورغم أهمية هذه البرامج في رفع مستوى الجودة، إلا أن هناك تكلفة أيضا عالية تصاحب هذه النوعية من البرنامج.

3-2 إدارة الجودة الشاملة وتنفيذ وظائف المراجعة الداخلية

هناك علاقة وثيقة بين إدارة الجودة الشاملة والمراجعة الداخلية وقد أدى اختلاف دور ومستويات المراجعة الداخلية نتيجة تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة إلى ابتعاد المراجعة الداخلية عن وظيفة المراجعة المالية ومراجعة مدى الالتزام بنظم الرقابة الداخلية نتيجة التركيز على مراجعة نظم الجودة أي أن مراجعة نظم الجودة أصبحت تمثل الأولوية الأولى في حين أن المسؤوليات المالية السابقة أصبحت ذات أهمية ثانوية .

وتطلبت الأهداف الجديدة والنطاق الواسع لوظيفة المراجعة الداخلية في ظل تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة تغيير كبير في مهارات المراجع الداخلي وفى الاحتياجات التدريبية والتعليم المهني، حيث يجب على المراجع الداخلي أن يتعلم النواحي النظرية لإدارة الجودة الشاملة وتعلم طرق الرقابة الإحصائية على الجودة والتي تساعد في رقابة وتحسين الجودة الشاملة وذلك بتحديد وقياس وتقييم مشاكل

الجودة قبل أن تؤثر عكسيا على عمليات الشركة وبذلك يمكن مساعدة العاملين والمديرين في حل الكثير من المشاكل وتطوير الحلول التي تعالج سبب المشكلة وليس فقط بإصلاح أعراض المشكلة، وفى ظل إدارة الجودة الشاملة تقوم المراجعة الداخلية بأداء وظائفها بالأسلوب التعاوني والمشاركة بدلا من الأسلوب الاستقلالي.

ففي العديد من الشركات يقوم المراجع الداخلي بالاشتراك مع إدارة الإنتاج بإجراء مراجعة الجودة وذلك عن طريق إشراف المراجع الداخلي على مراجعة الجودة التي يؤديها أفراد أقسام الإنتاج ويتطلب ذلك مهارات اتصال وقيادة من المراجع الداخلي، ويتطلب هذا التغيير قيام المراجع الداخلي بدور تدعيمي واستشاري مشارك والبعد عن الاستقلالية التقليدية، وتجدر الإشارة إلى أنه إذا لم تقم وظيفة المراجعة الداخلية بتوسيع نطاقها لتشمل مراجعة أنظمة الجودة فإن آخرين مثل وكالات مراجعة الجودة الخارجية سوف تحل محل المراجع الداخلي وهو ما يحدث حاليا بالفعل في كثير من الدول، أي أن هناك علاقة بين إدارة الجودة الشاملة وتنفيذ وظائف المراجعة الداخلية[1].

ففي بداية نشأة وظيفة المراجعة الداخلية وفقا لقائمة المسؤوليات لسنة 1947، كان هدفها هو تلبية متطلبات الإدارة ومع ذلك فإن المعيار الأخير الخاص بمسؤوليات المراجع الداخلي في سنة 1990 كان قد حدد أن المراجعين الداخليين سوف ينظر إليهم كفريق إداري يساعد الآخرين في انجاز أعمالهم وذلك لتحقيق هدف طويل الأجل وهو الرفاهية الشاملة للمنظمة، وربما يساعد على تحقيق ما تهدف إليه المنظمات من خدمات وظيفة المراجعة الداخلية، وتتصف إدارة الجودة الشاملة المرتبطة بمهام المراجعة الداخلية بمجموعة من الخصائص أهمها :

- تحسين الجودة المستمرة لوظائف المراجعة الداخلية.
- تفهم احتياجات المنظمة وتقييم خدمات المراجعة الداخلية لتلبية هذه الاحتياجات.
- تشجيع الالتزام بالمعايير والإجراءات المهنية والمعايير الأخلاقية للمهنة.
- تحقيق الأهداف الإدارية عن طريق تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة في تقييم الأداء.
- تطوير الاستراتيجيات الخاصة بالتخطيط وتنفيذ الأساليب التي تحقق إدارة الجودة الشاملة.
- التركيز على فريق العمل ومشاركته على تدريب العاملين وتطوير البرامج والتعليم المستمر للعاملين.

الهدف الأساسي لمفهوم إدارة الجودة الشاملة هو تلبية متطلبات العملاء الخارجيين والإدارة الداخلية بصورة مستمرة من خلال فريق عمل.

[1] -محمد محمود عبد المجيد، جورج دانيال غالي، (المراجعة المتقدمة). البيان للطباعة والنشر، بدون تاريخ، ص ص-101-103

4-العلاقة بين الايزو والمراجعة الداخلية

حدثت العديد من التطورات في بيئة الأعمال الأمر الذي فرض المزيد من المتطلبات حيت أصبح هناك ضرورة للالتزام بالمعايير والمواصفات القياسية رقم 9000[1] للجودة والمواصفات القياسية رقم 14000 للإدارة البيئية، وهو الأمر الذي يشير إلى زيادة المراجعة الداخلية في كافة التغيرات التي تحدث داخل الشركة، وقد تم إصدار معايير الأيزو من خلال المنظمة الدولية للمواصفات القياسية في سويسرا جنيف والتي تم تأسيسها في عام 1946 وذلك لوضع الموصفات القياسية في مختلف المجالات وأصبح الآن الدول الأعضاء عددها أكثر من 90 دولة وتشمل على أكثر من 200 لجنة متخصصة لوضع المواصفات القياسية.

في عام 1979 بدأت هذه المنظمة في وضع معايير تحكم عملية تأكيد الجودة وإدارة الجودة ويجب الإشارة إلى أن (9000) لم تتناول الجودة المتعلقة بالمنتج النهائي للشركة، أو جودة الخدمات ولكن هذه المعايير قد ركزت على الإجراءات وطرق التوثيق والإدارة التي تسمح بتحقيق معايير الجودة، وفيما يلي نستعرض أهم الأهداف التي سعت لتحقيقها:

- تعريف وتحديد نظام الجودة الذي يناسب طبيعة الشركة.
- أن يوضح للمستهلك ما هي الالتزامات والتعهدات المطلوبة من الشركة وما هي الأنظمة الإدارية التي تحقق نظام الجودة.
- توفير أساس مناسب للتحسين المستمر مثل إدارة الجودة الشاملة.
- إشراك جميع العاملين في الشركة في برامج تحسين الجودة وذلك من خلال تعليمهم أهمية أنظمة الشركة وعملائها.
- تخفيض تكاليف التشغيل وتنفيذ برامج تحسين الجودة وزيادة فعاليتها من خلال زيادة النتائج الخاصة بهده البرامج.
- التعامل مع الموردين على أنهم شركاء في الشركة وذلك لتخفيض مشكلات التعامل لأدنى حد ممكن.

[1] -ISO منظمة المقاييس العالمية تأسست رسميا سنة 1946 كمركز ذي أهمية، جرى تنسيقها على نطاق دولي لتطوير ونشر المقاييس المشتركة للخاصيات الفنية والطبيعية ISO 9000، وفي العام 1979 جرى اختيار لجنة تقنية جديدة للISO دعيت ISO/TC يبلغ عدد الدول المشاركة فيها حوالي 50 بلدا، باشرت هذه اللجنة عملها وأكملت سنة 1986 إعداد مقاييسها، التي صدرت في مطلع العام 1987 وعرفت باسم ISO 9000

ومن ناحية أخرى يمكن للمراجع الداخلي أن يساعد شركته في أجراء فحص خارجي رسمي لنظم الجودة وذلك من خلال دوره في إعطاء مقترحات حول كيفية تحسين هده العملية، وأخيرا يمكننا القول أن هناك أربعة مستويات لمعاير الجودة (9000) :

- أعلى المستويات والذي يتمثل في عبارات معينة لشرح فلسفة الشركة وسياساتها في مجال الجودة وهو ما يتمثل نوع من التوثيق ......لماذا؟.
- إجراءات الجودة والتي تتعامل مع مستوى توثيق يتعامل مع (ماذا، متى، أين، من) حيث يحاول هذا المستوى التوثيق، تحديد التوقيت ومن المسؤول، ويمثل هذا المستوى مستوى المبادئ والمستوى الاستراتيجي.
- تعليمات لتوجيه العمل في مجال الجودة وهو مستوى توثيق يتعامل مع الشركة (كيف) وهذا المستوى يتعامل مع ممارسات الجودة.
- المستوى الأخير والذي يتعامل مع السجلات ووسائل التوثيق الأخرى وذلك لإعطاء دليل لنتائج الجودة أي أنه في بيئة الأعمال المعاصرة أصبح مطلوبا من كل مؤسسة الحصول على شهادة الأيزو ويتطلب ذلك من المؤسسة ضرورة امتداد عمل المراجعة الداخلية ليشمل على المراجعة الداخلية للجودة للتأكد من الالتزامات بمتطلبات ومواصفات الجودة العالمية بمعنى أن نطاق عمل المراجعة الداخلية امتد ليشمل على مراجعة الجودة وإعداد تقرير بنتائج هذه المراجعة وتوصيلة إلى الإدارة لاتخاذ الإجراءات اللازمة للمحافظة على تطبيق متطلبات الجودة العالمية.

المطلب الثاني : فاعلية المراجعة الداخلية في خلق القيمة

تتحدد فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة في ضوء ثلاثة عوامل هي:

- طبيعة العلاقة بين فريق المراجعة وإدارة الوحدة الاقتصادية
- مدى مساهمة فريق المراجعة في تقييم مخاطر النشاط بأنواعها الثلاث
- مدى اقتناع الإدارة والمتعاملين مع فريق المراجعة بدورها في خلق القيمة

تتكون الأنشطة المكونة للمراجعة الداخلية بالتخطيط ثم التنفيذ، فالاتصال وإعداد التقرير وتنتهي بالمتابعة، ثم إخضاع كل نشاط للتحليل الوظيفي لدعم الوظائف والمهام المضيفة للقيمة واستبعاد أو تدنية الوظائف والمهام غير المضيفة للقيمة، بما يكفل ليس فقط جودة وسرعة الأداء، بل أيضاً فاعليته من منظور سلسلة القيمة.

1-التخطيط

تركز خطة المراجعة الداخلية تقليدياً على مجال واحد من المخاطر وهي المخاطر المالية السائدة أو المتوقعة، ولذا يتم تصميم الاختبارات في ضوء هدف ضيق متمثل في البحث عن الأخطاء المالية مما يؤثر سلبياً في تشكيل نظرة من تخضع أعمالهم للمراجعة بكونها مجرد تحرٍ عن الأخطاء[1]، ومن ثم فهي نشاط يثير القلق ويعطل الأداء ويؤثر سلباً على قدرة مختلف الأنشطة على خلق القيمة، ويتطلب تحليل وظيفة التخطيط النظر إليها من ثلاث زوايا مترابطة هي : نطاق التخطيط، إجراءات وضع الخطة وتطوير الخطة.

من حيث النطاق يجب أن تتأسس خطة المراجعة الداخلية على تقييم كافة مخاطر النشاط ممثلة في المخاطر الإستراتيجية، ومخاطر العملية، إضافة للمخاطر المالية في ضوء فرض وجود علاقة طردية بين نوعية المخاطر والقيمة المتحققة، بمعنى أن السعي للتغلب على المخاطر الإستراتيجية يولد قيمة أعلى للمساهمين والعملاء والأطراف الأخرى المرتبطة بنشاط الوحدة الاقتصادية أو المتأثرة به عن تلك المتحققة من وراء السعي للتغلب على مخاطر العملية، والتي تزيد بدورها عما يتولد من جهد للتغلب على المخاطر المالية، ولا يعني ذلك إهمال المخاطر المالية أو عدم التركيز على مخاطر العملية، وإنما يجب أن يتم تصميم الخطة في ضوء تأثير كلٍ منهم في القيمة الممكن تحقيقها.

ويجب تقييم المخاطر بأنواعها الثلاث من خلال استطلاع آراء المستويات الإدارية المختلفة في مدى أهمية القضايا المحددة مبدئياً التي ستمثل محور عملية المراجعة، كما يجب مراجعة إستراتيجيات الشركة والخطط التفصيلية للتأكد من شمول اختبارات المراجعة على كافة الجوانب التي تضمن فاعلية النتائج، يلي ذلك حصر المخاطر وتصنيفها تبعاً لأهميتها، وتصميم إجراءات المراجعة المناسبة لكل نوع من المخاطر، ومن ثم فإن الخطة وما تتضمنه من إجراءات للتنفيذ ستمثل ناتج عمل مشترك بين الإدارة وفريق المراجعة بما يضمن حفزهم لتدعيم عملية التنفيذ، ويجب على فريق المراجعة الداخلية أن يسعى دائماً لتطوير الخطة بما يضمن التفاعل مع مستجدات النشاط ويدعم فرصة مساهمته في خلق القيمة فمثلاً إذا لاحظ فريق المراجعة زيادة معدل الدوران الوظيفي بسبب الاستقالة فيجب أن يصنف المخاطر المتولدة عن ذلك بكونها مخاطر هامة، نظراً لما يترتب على ذلك من تكاليف تتحملها الوحدة الاقتصادية ممثلة في تكلفة اختيار وتعيين وتدريب موظفين جدد، فضلاً عما يترتب على ذلك من فقد لخبرات ملمة بطبيعة نشاط الوحدة عبر فترات زمنية سابقة، واحتمالات انتقالها لشركات منافسة مما قد يؤثر على المزايا التنافسية التي تحققها الوحدة، ويتمثل دور المراجعة الداخلية في هذه الحالة في العمل مع مستشاري الموارد البشرية في الشركة لوضع الحلول الكفيلة بتخفيض معدل الدوران من خلال مراجعة

[1]-عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، (الرقابة والمراجعة الداخلية). دار الجامعة الجديدة للنشر، 2001، ص ص 221-223

أسس تقييم الأداء ونظام الحوافز المطبق في الوحدة وتأثيرهما على هذا المعدل، وتقديم تقارير للجهات المسئولة بمقترحات فريق المراجعة الداخلية لتطويرهما بما يضمن الوصول لمعدل الدوران الوظيفي الطبيعي، وبهذا تساهم المراجعة الداخلية في خلق قيمة كلية.

2- تنفيذ المراجعة

يتحدد مدى اهتمام الإدارة بطريقة تنفيذ المراجعة الداخلية في ضوء قناعتها بأثرها في تعظيم القيمة التي تسعى مختلف أنشطة الوحدة لتحقيقها، ومن ثم يمكن القول أن ضعف اهتمام الإدارة بطريقة تنفيذ المراجعة الداخلية يرجع إلى قناعتها الداخلية بأنها نشاط غير مضيف للقيمة[1]، ومن ثم فإن جذب اهتمامها يتطلب السعي لإقناعها بالأثر الإيجابي للمراجعة على القيمة التي تحققها الوحدة سواء للمساهمين أو العملاء أو الأطراف الأخرى[2]، فالمراجع ليس خبيراً في جميع جوانب أنشطة الوحدة الاقتصادية وعدم اعتماده على خبير متخصص عند مراجعته مجالاً ما خارج نطاق خبرته، يتطلب ضرورة سعيه لمعرفة طبيعة المجال والظروف المحيطة به معتمداً على القائمين بالتنفيذ، وهو ما يؤثر سلباً على فاعلية ما توصل إليه من نتائج، ويؤدي لعدم اقتناع الإدارة بها، وحل هذه المشكلة يتطلب ضرورة الاعتماد على متخصصين في المجال المراد مراجعته، كما يجب على فريق المراجعة إتباع مدخل العملية عند أداء عمله، مع الاحتفاظ باختبارات المراجعة التقليدية كحد أدنى، وهذا يتطلب تقييم مجموعة الأنشطة المكونة للعملية المراد مراجعتها كوحدة، للتعرف على مواطن القوة التي يجب تنميتها ونقاط الضعف التي يجب التخلص منها أو التغلب عليها في كل نشاط بما يؤدي في النهاية إلى زيادة القيمة المتحققة من تنفيذ العملية ككل، وبالنسبة لاستخدام التقنية فمن المعلوم أنها لا تؤدي إلى دقة وسرعة الإنجاز فحسب بل تساعد على رفع مستوى جودته، كما يوجد أيضاً برامج استيضاحية للبيانات تمكن المراجع الداخلي من البحث عن كم كبير من البيانات تساعد على توضيح الاتجاهات والقضايا التي لا تظهرها التقارير الإدارية الروتينية، وتقدمها من منظور مختلف يساهم في زيادة القيمة التي تحققها الوحدة.

3- الاتصال والتقرير

تؤثر تقارير المراجعة على العلاقة بين الإدارة وفريق المراجعة الداخلية، حيث تؤدي تقارير المراجعة الداخلية التقليدية إلى توتر هذه العلاقة نظراً لتركيزها على الأخطاء والجوانب السلبية للأداء وهو ما يُزيد من احتمال عدم تنفيذ الإدارة لما يرد بها من توصيات، وللتغلب على تلك المشكلة يجب[3]:

[1] LOUIS VAURS, (audit interne enjeux et pratique à l'international). Édition organisation, 2007, P 138

[2]-عبد الفتاح الصحن ،سمير كامل، (مرجع سابق)، ص 221

[3]- نفس المرجع، ص 223

- أن تتضمن التقارير تعليقاً على الجوانب الإيجابية في العملية التي تم مراجعتها، بما يؤدي لنوع من التوازن بين الجهود الفعالة للإدارة وما حدث من أخطاء، ومن ثم تكون أكثر قبولاً وتحفيزاً لتنفيذ ما ورد بها من توصيات.
- عقد ورشة عمل بين المراجعين القائمين بعملية المراجعة والإدارة المسئولة عن العملية التي تم مراجعتها قبل إعداد التقرير، بهدف التأكيد على صحة القضايا التي حددها المراجعون، ومناقشة الحلول المقترحة مع الإدارة بما يضمن قبولها لنتائج المراجعة التي سترد بالتقرير.
- يجب أن تكون التقارير معبرة باختصار ودقة عما يريد فريق المراجعة توصيله للجهة مستلمة التقرير بما يضمن قراءته والعمل بما ورد فيه.

4- المتابعة ومناقشة الإدارة

لضمان استمرارية نجاح وظيفة المراجعة الداخلية يجب مناقشة الإدارة في نهاية العام، للتعرف على تقييمها لأداء فريق المراجعة من خلال مطالبتها بالإجابة عن مجموعة من الأسئلة منها على سبيل المثال :[1]

- هل حققت إدارة المراجعة الداخلية أهدافها من منظور الإدارة؟.
- هل تتسم نتائج المراجعة بالدقة؟.
- هل كانت التوصيات التي قدمها فريق المراجعة ملائمة؟.
- هل ساعدت إدارة المراجعة الداخلية على التحكم في المخاطر التي تعرضت لها الوحدة الاقتصادية؟.
- هل أضافت تلك التوصيات قيمة للمساهمين والعملاء والأطراف الأخرى؟.

والإجابة عن تلك الأسئلة يخلق نوعاً من الترابط بين فريق المراجعة وإدارة الوحدة الاقتصادية يؤدي إلى التفاعل المشترك لتطوير أداء سلسلة الأنشطة المكونة للعمليات الرئيسة للوحدة الاقتصادية بما ينعكس أثره إيجابياً على ما تحققه من قيمة مضافة، وبناء على ما سبق يمكن القول أن هذا التفاعل سيؤدي إلى : [2]

- إعادة فهم إدارة المراجعة الداخلية لجميع مخاطر النشاط، وتصنيفها وفقاً لمفهوم إدارة الوحدة الاقتصادية، وتصميم عملية المراجعة بناء على هذا التصنيف.

---

[1] LOUIS VAURS, OP CIT, P 150
[2] XAVIER MESNARD ET JEAN CLAUDE TARONDEAU, (utiliser l'audit par benchmarking pour améliorer les performances). Revue françaises de gestion, 2003 N°147, Pp 247-258

- سعي فريق المراجعة الداخلية للحصول على دعم الإدارة من خلال الاتصال الدائم بها ومشاركتها في تطوير طرق تنفيذ العمليات الرئيسة، مع ضرورة الاستعانة بالمتخصصين ووسائل التقنية الحديثة.
- تغيير طريقة تفكير وسلوك المسؤولين عن عملية المراجعة بما يعزز ثقة الإدارة العليا في فاعلية عمليات التخطيط والتنفيذ وإعداد التقارير.
- سعى المراجع الداخلي لاكتساب مهارات جديدة سواء في مجال تقنية المعلومات أو رقابة الجودة وغيرها من الأساليب الإدارية والمحاسبية الجديدة كنظرية القيود والتكلفة المستهدفة والإسناد .Benchmarking[1]

المطلب الثالث: دور لجان المراجعة في تفعيل الرقابة الداخلية

في عام 1978 أصدر مجلس إدارة سوق نيويورك للأوراق المالية قرار يلزم فيه الشركات الأمريكية التي تتداول أوراقها بالسوق بإنشاء لجان مراجعة مكونة من بعض أعضاء مجلس إدارتها[2] وفي عام 1979 قرر كذلك مجلس إدارة سوق أمريكا للأوراق المالية ضرورة استخدام لجان المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة والبنوك.

1-لماذا لجان المراجعة

ظهرت فكرة تكوين لجان المراجعة في الشركات نتيجة وجود بعض الضغوط التي قد تمارسها إدارة الشركة على مراجع الحسابات الخارجي، مما يؤثر سلبا على حياده واستقلاله، وتتكون لجان المراجعة من المديرين غير المتفرغين والمعينين من خارج الشركة، لكي تعمل كحلقة وصل بين عمل المراجع الخارجي وإدارة والشركة بصورة تؤدي إلى دعم استقلال المراجع الخارجي وزيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة.

تهدف لجان المراجعة إلى الإشراف على السياسات المحاسبية والتقارير المالية للشركة، وبذلك تساعد اللجنة مجلس الإدارة في تلبية مسؤولياته القانونية، وتساهم لجنة المراجعة في تدعيم جودة أداء المراجعة من خلال تدعيم استقلالية مراجع الحسابات، كما أن وجود لجنة المراجعة يدعم مركز الشركة الاقتصادي من خلال تزويد باقي أعضاء مجلس الإدارة بالمعلومات المالية الكافية والملائمة لتحسين

[1] Le benchmarking ; est une méthodologie qui consiste a rechercher en permanence les meilleures pratiques afin d'adapter leurs aspects positifs et de les mettre en œuvre pour devenir le meilleurs des meilleurs (www.stratnet.com)

[2] -عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد، (الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة). الدار الجامعية، بدون تاريخ، ص299

قرارات مجلس الإدارة في إدارة شؤون الشركة، وهناك العديد من العوامل التي ساعدت على وجود لجان المراجعة نذكر منها ما يلي[1]:

- الفشل المالي للعديد من الشركات، وتزايد حالات الغش والتلاعب، وزيادة رغبة هذه الشركات في تدعيم عملية الرقابة على أنشطتها.
- زيادة الضغوط من طرف مستخدمي القوائم المالية على الشركات لإظهار نتائج أعمالها ومركزها المالي بصورة حقيقية وسليمة.
- التناقض الموجود بين مراجعي الحسابات الخارجيين، وبين إدارة الشركة وبالتالي فان وجود لجنة المراجعة في الشركة يمثل حماية للمساهمين ويضمن استقلال المراجع.

ويمكن القول بصفة عامة أن وجود لجنة المراجعة في الشركة يترتب عليه الحد من حالات الغش والتلاعب ويزيد من فعالية نظم الرقابة الداخلية ويدعم استقلال مراجع الحسابات، وبالتالي يدعم الثقة في القوائم المالية وفي عملية المراجعة خاصة في ضل اقتصاديات السوق حيث يعتبر الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية غاية في الأهمية.

2- ضوابط تشكيل لجان المراجعة

هناك مجموعة من الضوابط اتفق عليها معظم الكتاب نوجزها فيما يلي:

2-1 التحديد الواضح لسلطات ومسؤوليات اللجنة

ينبغي تحديد سلطات ومسؤوليات لجان المراجعة بصورة تفصيلية وواضحة وكتابية، حتى يمكن لهذه اللجنة أن تقوم بأعمالها بكفاءة، وحتى لا يحدث أي تعارض أو تداخل بين اللجنة وبين بعض الأجهزة التنفيذية بالشركة .

2-2 توافر الخبرة والمهارة في أعضاء لجنة المراجعة

من الأمور المتفق عليها أن أعضاء لجنة المراجعة يجب أن يكونوا من المدراء غير التنفيذيين والذين يتمتعون بالخبرة والمهارة والقدرة على متابعة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، ومن ناحية أخرى يجب أن يتوفر في أعضاء لجنة المراجعة القدرة على فهم بعض الأمور المحاسبية والمالية التي تعرض عليهم، ويجب أن يكونوا على دراية ببعض الأمور البسيطة لعملية إعداد التقارير والقوائم المالية كما يجب أن يكونوا على دراية بطبيعة عمل المؤسسة والمجال الذي تعمل فيه.

[1] – جورج دانيال غالي، (تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعصرة وتحديات الألفية الثالثة). الدار الجامعية، 2003؛ ص91

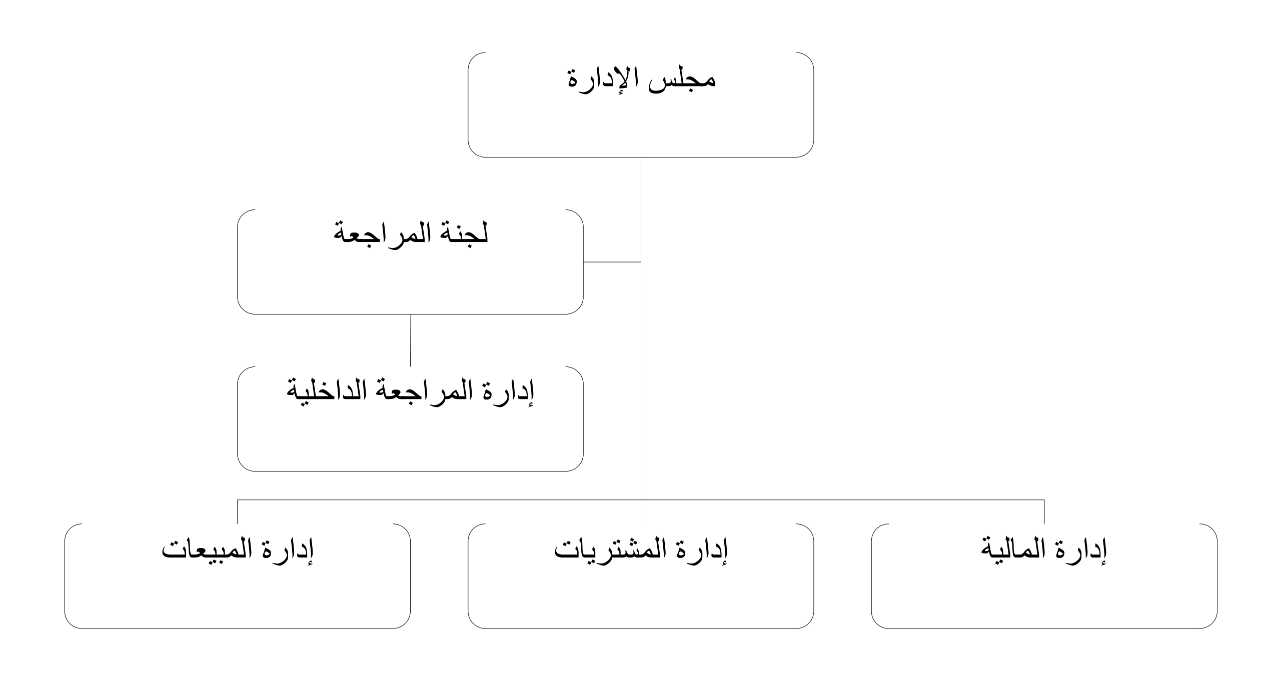
2-3 تحديد العدد الملائم للجنة المراجعة

من الضروري تحديد عدد أعضاء لجنة المراجعة بحيث يكفي هذا العدد لتحقيق مزيج من الخبرات والقدرات التي تمكن اللجنة من تحقيق أهدافها، مع مراعاة عدم زيادة عدد أعضاء اللجنة بصورة قد تمنع من اتخاذ القرارات بصورة سريعة وفعالة، وعدم انخفاض عدد أعضاء اللجنة بصورة تحد من أداء اللجنة لأعمالها بكفاءة وفعالية، وقد لوحظ في العديد من البلدان أن العدد الأمثل لأعضاء لجنة المراجعة يتراوح مابين ثلاثة وخمسة أعضاء.

2-4 وضع مستقل للجنة في الخريطة التنظيمية

تعتبر لجنة المراجعة بمثابة إحدى اللجان التي يشكلها مجلس الإدارة وتقدم تقاريرها ونتائج أعمالها لمجلس الإدارة، فهي حلقة الوصل بين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة في الأمور التي تدخل في اختصاصها، وتظهر العلاقة بين مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية على الصورة التالية:

الشكل رقم (2-1) : العلاقة ما بين لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية



إعداد الباحث

الشكل أعلاه يبين تبعية لجنة المراجعة لمجلس الإدارة، كما يتضح أيضا علاقة تلك اللجنة بإدارة المراجعة الداخلية في الشركة، إن تبعية إدارة المراجعة الداخلية للجنة المراجعة يضمن استقلال وحياد إدارة المراجعة الداخلية في أداء مهامها، كما أن هذه التبعية تضمن عدم وجود أي تعارض أو تناقض

بين المستويات التنظيمية المختلفة، ويحقق العدالة والموضوعية فيما يتم رفعه إلى مجلس الإدارة من تقارير المراجعة الداخلية مما ينعكس في النهاية على زيادة كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

3-مهام لجنة المراجعة

استقر معظم الكتاب على انه ليس من مهام لجان المراجعة توسيع مجال مسؤوليات مجلس الإدارة، بل تنحصر مهمتها الأساسية في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفاعلية، ويمكن تلخيص أهم المهام والإعمال التي تقوم بها لجان المراجعة في الآتي[1]:

3-1 علاقة الشركة بالمراجع الخارجي:

تختص لجنة المراجعة في هذا المجال بترشيح مراجع الحسابات، وتقدير أتعابه وإعداد خطاب الارتباط الصادر له، كما تقوم لجنة المراجعة بمتابعة نتائج الفحص الذي يقوم به المراجع الخارجي ودراسة وتقييم الملاحظات التي يبديها، واستلام تقرير المراجعة ودراسة التوصيات الواردة به، وتقوم لجنة المراجعة أيضا بمساعدة المراجعين الخارجيين في الحصول على كافة المعلومات والإيضاحات التي يحتاجونها لإتمام مهامهم وحل أي مشاكل قد تواجههم، والأمر الذي يترتب عليه في النهاية تحسين جودة وفاعلية عملية المراجعة الخارجية.

ويمكن القول في هذا الصدد أن لجنة المراجعة تعمل كحلقة وصل بين المديرين التنفيذيين ومجلس الإدارة وبين المراجعين الخارجيين، وبالتالي فهي تعمل على دعم وتحسين عملية الاتصال بالمراجعين وعلى دعم استقلال المراجع الخارجي، وجدير بالذكر إن كافة الأمور المتعلقة بتبعية مراجع الحسابات الخارجي وتغييره وتحديد أتعابه يحكمها القانون، وتكون عادة هذه الأمور من سلطة الجمعية العامة لتدعيم استقلال المراجع عن الإدارة، إلا أن الواقع العملي يثبت أن للإدارة دور كبير في تعيين وعزل المراجع وتحديد أتعابه مما يضعف من استقلاله، إلا أن تدخل لجنة المراجعة في هذا الصدد يدعم الثقة في القوائم المالية ويزيد من استقلال المراجع.

3-2 دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تختص لجنة المراجعة في هذا الصدد بدراسة أنظمة الرقابة الداخلية لتحقق فاعليتها والعمل على تحسينها وتطويرها باستمرار وتقديم الاقتراحات الملائمة في هذا الشأن بصورة تؤدي إلى زيادة فاعلية وجودة عملية الرقابة الداخلية، ويؤدي قيام لجنة المراجعة بهذه المهام إلى جعل عملية تطوير النظم عملية مستمرة بحيث يحقق هذا التطوير إلغاء أي تعقيدات في دورة الإجراءات تؤدي إلى بطء تنفيذ

[1] -GANAY D'INDY C ET ENGEL L, (les comites d'audit). bulletin joly societe, juillet 2003, Pp 723-741

المهام المختلفة[1]، وفي نفس الوقت يؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، ويساعد على زيادة القدرة التنافسية للشركة في ضل اقتصاديات السوق والمنافسة.

3-3 متابعة أعمال إدارة المراجعة الداخلية

تهتم لجنة المراجعة اهتماما خاصا بالمراجعة الداخلية وتقييم فاعليتها كجزء من نظام الرقابة وتعتمد لجنة المراجعة في هذا المجال على إدارة المراجعة الداخلية في تقييم فاعلية وكفاءة نظم الرقابة الداخلية كمصدر للمعلومات عن مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات السارية في ممارسة الأنشطة المختلفة[2]، ويمكن أن تكون إدارة المراجعة الداخلية تابعة للجنة المراجعة في الأمور الفنية وذلك لدعم استقلالها وموضوعيتها والتخفيف من أي نظرة عدائية لها.

ومن الضروري أن تقوم لجنة المراجعة في هذا المجال بالتنسيق بين عمل المراجعين الداخليين والخارجيين مما يؤدي إلى تحسين الاتصال بينهم وزيادة جودة عملية المراجعة الداخلية والخارجية وتحقيق التكامل بينهم، ويجب أن يتم إخطار لجنة المراجعة بسبعة عناصر رئيسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال وهي :[3]

- الرقابة التنظيمية.
- خطط التطوير والتغير في نظم الرقابة الداخلية.
- الرقابة على التقرير وسلطات الاعتماد اللازمة للقيام بالعمليات المختلفة.
- نظم الرقابة المحاسبية.
- نظم حماية الأصول.
- الرقابة الإدارية.
- الرقابة على التوثيق.

3-4 متابعة مؤشرات الأداء

تعتبر الرقابة الداخلية مفهوما شاملا حيث يشمل هذا المفهوم بالإضافة إلى ضمان صحة التقارير المالية وحماية الأصول على ضرورة تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد وضمان الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة بواسطة الإدارة.

---

[1]SAADA T, (les comités d'audit, en France un an après le rapport de vienot). Finance contrôle stratégie, vol1 N°3 sept 1998, Pp 159-184

[2] BENOIT PIGE, (qualité de l'audit et gouvernement de l'entreprise le rôle et les limites de la concurrences dans le marche de l'audit). Comptabilité contrôle audit, vol 6 N° 2, 2000, P133

[3] CHARREAUX G, (gouvernement d'entreprise et comptabilité). In encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit, economica, 2000, P 743-756

3-5 بعض مجالات العمل الأخرى للجنة المراجعة

تختص لجان المراجعة بالقيام بأي عمل قد يكلفها به مجلس الإدارة لمساعدة المجلس في أداء واجباته، إن المسؤولية الأساسية للجنة المراجعة تنحصر في زيادة فاعلية وكفاءة مجلس الإدارة في الوفاء بمسؤولياته الحالية نحو تحقيق الأهداف المخططة، ويمكن للجنة المراجعة أن تقوم ببعض الأعمال الأخرى التي تؤدي إلى تحقيق هذا الهدف مثل التأكد من سلامة الإفصاح والبحث عن أي حقائق ينبغي الإفصاح عنها، من ناحية أخرى تقوم لجنة المراجعة بفحص ومراجعة تقييم بعض الأصول أو دراسة تقدير بعض الالتزامات المحتملة وتجدر الإشارة هنا أن لجنة المراجعة لا تقوم بأي أعمال تنفيذية ولا تتخذ أي قرارات.

ونخلص مما سبق أن دور لجنة المراجعة يعتبر دورا مهما في تدعيم جودة عملية المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية ويضمن كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية، ويترتب أيضا على وجود لجان المراجعة مساعدة مجلس الإدارة في التحقق من تنفيذ السياسات الموضوعة وتحقيق الأهداف المرجوة وزيادة القدرة التنافسية للشركة.

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق يتضح أن المراجعة بنوعيها مهنة يراد بها معاونة الإدارة على التحكم في التسيير ويتأتى هذا من خلال متابعة العمليات الناتجة عن تصرفات الإدارة من منظور نظرية الوكالة والمراجع في كلتا الحالتين مهمته إبداء رأيا يعبر فيه عن مصداقية أو عدم مصداقية القوائم المالية المعدة من طرف إدارة الشركة، وهذا بعد أن يتم جمع الأدلة الكافية والتأكد من صحتها، وحتى يكون هذا الدور الذي يضطلع به المراجع أكثر فاعلية يجب تدعيمه بالتكوين المستمر والأخلاق العالية الأمر الذي يجعل المراجع محل ثقة بالنسبة لمستعملي التقرير والقوائم المالية، ويكون كذلك قادرا على مواجهة التحديات التكنولوجية ممثلة في الإعلام الآلي والانترنت أضف إلى منافسة المكاتب الخارجية التي تأتي من هنا وهناك نتيجة العولمة وما يترتب عنها من فتح الأسواق وتحرير التجارة.

تمهيد

يتوقف مستقبل المؤسسات الخدمية على مدى التطوير العلمي لها، واستغلال أحدث الطرق والوسائل العلمية في توسيع دائرة نشاطها وابتكار صيغ جديدة للمفهوم الخدمي، وتطوير الصيغ الموجودة حالياً لتتلاءم وتواكب التطورات في مجال تقديم الخدمات المحاسبية ، بغية إرضاء المتعاملين (بالداخل والخارج) كأحد متطلبات العولمة، من ناحية واستجابة للتطورات التي حدثت في الفكر الإداري، خاصة برامج الجودة الشاملة، الأمر الذي يتطلب من ملاك شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة بذل المزيد من الجهد الفكري وتحديث طرق وأساليب تقديم الخدمات وتنويعها، استعداداً لتلقي المزيد من طالبي خدمات هذه المكاتب التي تزداد عائداتها مع الوقت الأمر الذي يساعدها على الاستمرار والتطوير.

كما يشهد العالم حالياً توجهاً واضحاً نحو تحرير التجارة والخدمات المالية حسب متطلبات منظمة التجارة العالمية، ومن المؤكد أن هذا يؤدي إلى رفع حدة المنافسة في الأسواق المحلية والعالمية، وازدياد حلقاتها وظهور ضغوط على الحصص السوقية والربحية للمكاتب المحلية، وفي المقابل تعطي المؤسسات المحلية فرصة للدخول في أسواق باقي الدول الأعضاء في منظمة التجارة العالمية، وحتى تتمكن المؤسسات المحاسبية المحلية من مجابهة التحديات ينبغي ألا تعيش أسيرة الماضي متهيبة للمستجدات ورافضة للتغيير، وسوف نناقش في هذا الفصل النقاط التالية:

- المبحث الأول : دور المراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات
- المبحث الثاني:المحاسبة والمراجعة في ظل العولمة
- المبحث الثالث : اثر أساليب تكنولوجيا المعلومات على المراجعة

المبحث الأول : المراجعة في ظل حوكمة الشركات

أدى اتساع حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة، إلى ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين وإلى وقوع كثير من الشركات في أزمات مالية، ومن أبرزها دول جنوب شرق آسيا، ثم توالت بعد ذلك الأزمات ولعل من أبرزها أزمة شركتي إنرون وورلد كوم في الولايات المتحدة في عام 2001 وقد دفع ذلك العالم للاهتمام بالحوكمة.

المطلب الأول: حوكمة الشركات

1-لماذا حوكمة الشركات

هناك أسباب لظهور الحوكمة نذكر منها:

ا-نظرية الوكالة:

ظهرت نظرية الوكالة اثر إلقاء الضوء على المشكلات الناتجة عن تعارض المصالح بين القائمين على إدارة الشركة وأصحاب المصالح فيها، وتعرف علاقة الوكالة على أنها عقد يقوم بموجبه شخص يدعي الموكل، باللجوء إلي شخص آخر يدعي الوكيل، من اجل القيام بمهمة معينة نيابة عنه وباسمه فيما يتعلق بالمؤسسة، وتتميز علاقة الوكيل بالموكل بالتعارض حيث يسعى كل طرف منهما إلى محاولة تعظيم منفعته الخاصة على حساب الطرف الآخر، ويعتبر جانسن وماكلينغ، أول من تطرق لنظرية الوكالة فعرفوها على أنها، تعاقد بين عدة أطراف وفيه المالك أو الأصيل يوكل أو يفوض أشخاص آخرين من اجل تنفيذ المهام وبالتفويض تصبح لهم سلطة القرار، وينتج عن نظرية الوكالة تكاليف عرفها بازل على أنها : التكاليف الناتجة عن القيام بعمليات تحويلية، كتحويل الملكية من الوكيل إلى المسير، فالربح الذي يأخذه المسير هو تكلفة تحويلية أو تكلفة وكالة

ب-الفضائح المالية:

أدت الانهيارات المالية والفضائح الإدارية التي حدثت في كبرى دول العالم إلى دراسة وتحليل أسباب الفساد المالي[1] ولعل أهمها انهيار شركتي انرون وورلد كوم، حيث كانت شركة المراجعة اندرسون تقوم بعدة أعمال مزدوجة، فهي من جهة المراجع الخارجي لشركة انرون، ومستشارها المالي من جهة أخرى، كما كانت تمثل جهاز الرقابة الداخلي للشركة، أي تراقب نفسها بنفسها وتتلقى مبالغ كبيرة جدا تجاوزت الأجور المتعارف عليها، كما هو معلوم فان شركة انرون مدرجة ضمن السوق المالي الأمريكي، والسؤال هنا أين جهات الرقابة في ذلك السوق؟ وكيف أغفلت الرقابة عن هذه الأمور طوال هذه السنوات أين جهات الرقابة على شركات التدقيق؟ وكيف سمح لشركة أندرسون بممارسة

[1]- محمد مصطفي سليمان، (حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري). الإسكندرية، الدار الجامعية ،2006، ص ص 31-32

أعمال مزدوجة تعدت التدقيق والاستشارات المالية، إن كل هذه النقاط السابقة الذكر يمكن إرجاعها إلي أن المشكلة هي ليست بمعايير المحاسبة ولا معايير التدقيق، بل أن المشكلة هي في أخلاقيات المهنة[1] وإمكانية ضبطها وترسيخها، وهذا ما أدى بالحكومة الأمريكية إلى إصدار قانون ساربينز اوكسلي وألزم الشركات المقيدة بالبورصة التقيد به وتطبيق جميع بنوده. [2]

1-مفهوم الحوكمة

لقد تعددت الآراء بين مختلف الكتاب والباحثين في التعبير عن مفهوم أو تعريف حوكمة الشركات، وذلك بتعدد اهتمامات وتخصصات هؤلاء الكتاب والباحثين، فلقد عرف البعض حوكمة الشركات بأنها : مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات والمساهمين وأصحاب المصالح فيها، وذلك عن طريق الإجراءات والأساليب التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة وتوجيه أعمالها، من أجل ضمان تطوير الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة بها، وتعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل، ومراعاة مصالح الأطراف المختلفة، كما عرفها كاتب أخر بقوله : إن هذا المفهوم يؤكد العمل بمبادئ الشفافية والمراقبة والمساءلة المالية والإدارية داخل الشركات، بما يحميها من أن تلقى ذات مصير الشركات المنهارة وقد أشارت إحدى الدراسات، بأن هناك مدخلين لتحديد مفهوم حوكمة الشركات وهما :

المدخل الأول: مدخل المساهم والذي يهتم بتعظيم حقوق المساهمين ممثلة في الربحية.
المدخل الثاني: مدخل الأطراف المتعددة ذات العلاقة بالشركة، مثل المديرين والعملاء والدائنين، ويهتم هذا المدخل بتحقيق مصالح هؤلاء الأطراف.

كما أشارت الدراسة بأن المدخل الثاني أعم وأشمل في التعبير عن مفهوم حوكمة الشركات، لأنه يركز على البيئة المحيطة بالشركة والقضايا الاجتماعية المختلفة، علاوة على أنه يهتم بتوصيل البيانات والمعلومات المالية وغير المالية الملائمة لمتخذي القرارات من داخل وخارج الشركة .

وقد ظهرت الحاجة إلى الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة، خلال العقود القليلة الماضية خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين، وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي مؤخرًا من انهيارات مالية ومحاسبية خلال عام 2002، وتزايدت أهمية الحوكمة نتيجة لاتجاه

[1]- ظاهر شاهر القشي، (انهيار بعض الشركات وأثرها على بيئة المحاسبة). المجلة العربية للإدارة، الأردن، 2005، المجلد 25؛ العدد2، ص 13

[2]- نعيم دهمش وظاهر شاهر القشي، (الحاكمية المؤسسية بعد ظهور عامين على تحديثها). المجلة العربية للإدارة، الأردن، 2004؛ المجلد ،23 العدد 04، ص 01

كثير من دول العالم إلى التحول إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية، التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي[1]، وقد أدى اتساع حجم تلك المشروعات إلى انفصال الملكية عن الإدارة وشرعت تلك المشروعات في البحث عن مصادر للتمويل أقل تكلفة من المصادر المصرفية، فاتجهت إلى أسواق المال وساعد على ذلك ما شهده العالم من تحرير للأسواق المالية فتزايدت انتقالات رؤوس الأموال عبر الحدود بشكل غير مسبوق.

2- محددات الحوكمة

تنقسم محددات الحوكمة إلى مجموعتين هما :

2-1المحددات الخارجية

تشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة والذي يشمل على سبيل المثال القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي، (مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس)، وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في أحكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها)[2]، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة، مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية، وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

2-2 المحددات الداخلية

تشير المحددات الداخلية إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات، وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدى توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة، ونظر للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة فقد حرصت عديد من المؤسسات على دراسة هذا المفهوم وتحليله، ومن هذه المؤسسات صندوق النقد والبنك الدوليين، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

تؤدى الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين

[1]-MOHAMMED Hamzaoui, (Audit gestion des risques et contrôle interne). village mondial, 2005, P 141

[2] CHARREAUX G, (vers une théorie du gouvernement d’entreprise). édition économisa, 1997, Pp 421-469

ومن ناحية أخرى تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل، وتوليد الأرباح وأخيرا خلق فرص عمل.

3 انعكاسات جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات على سوق الأوراق المالية

إن الأثر المباشر من تطبيق حوكمة الشركات، هو إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية وذلك نتيجة تحقيق المفهوم الشامل لجودة هذه المعلومات، والذي يقوم على مجموعة من المعايير، علاوة على ذلك فهناك تأثير لهذه المعلومات سواء بصورة مباشرة، أو غير مباشرة على سوق الأوراق المالية نوضحه فيما يلي:

3-1 أثر المعلومات المحاسبية على سوق الأوراق المالية

يتفق الكثير من الكتاب والباحثين، بأن هناك تأثير مباشر وصريح للمعلومات المحاسبية على سوق الأوراق المالية، سواء من جانب تأثيرها على المستثمرين الحاليين والمرتقبين في اتخاذ القرارات الاستثمارية الملائمة، مثل قرار الاحتفاظ بالأوراق المالية أو قرار التخلص منها أو الدخول في استثمارات جديدة [1]، أو من جانب تأثيرها على ألأسعار أو العائد على الأسهم، أم من جانب تأثيرها على حجم التداول وتنشيط حركة سوق الأوراق المالية أو غير ذلك.

بجانب ذلك فقد أشار بعض الباحثين، بأن المعلومات الموجودة في التقارير والقوائم المالية هي من أهم المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها لقياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة، (مثل مخاطر معدل الفائدة، مخاطر السوق، مخاطر السيولة، مخاطر سعر الصرف، مخاطر الإدارة، مخاطر الأعمال) والتنبؤ بها.

بالإضافة إلى ذلك، فإن مدخل التحليل الأساسي لتحليل القرار الاستثماري في سوق الأوراق المالية، يعتمد على فرض رئيسي، مؤداه أن لكل ورقة مالية من الأوراق المتداولة في السوق قيمة حقيقية، يمكن الوصول إليها من خلال دراسة المعلومات المحاسبية المتاحة عن الوحدة الاقتصادية، مثل العائد المحاسبي، ومعدل التوزيعات، ومعدل النمو وبعض النسب المحاسبية، كما أن أثر المعلومات المحاسبية على سوق الأوراق المالية له شقان[2]:

---

[1] -عبد الناصر محمد سيد درويش، (دور الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات). دراسة تحليلية ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة فرع بني سويف جامعة القاهرة، العدد الثاني، يونيو 2003، ص ص 419 -467

[2] -الوابل علي الوابل، (كارثة انهيار بعض الشركات العالمية العملاقة من منظور محاسبي). مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبين، العدد36، ديسمبر 2002، ص 4

أ) **الدور التسييري** : ذلك عن طريق إمداد المستثمرين بالمعلومات عن الشركات التي تطرح أسهمها في البورصة قبل اتخاذ قرار الشراء أو البيع بهدف دعم وترشيد ذلك القرار.

ب) **الدور التأثيري** : على وظيفة إدارة محفظة الأوراق المالية بشكل يحقق التوازن المطلوب بين المخاطر والعوائد، بما يحقق للمستثمرين الربحية المستهدفة ويحفظ لسوق الأوراق المالية التوازن بقدر الإمكان.

3-2 حوكمة الشركات وسوق الأوراق المالية

إن أحد أهم دوافع الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات هو استرجاع ثقة المتعاملين في أسواق الأوراق المالية، وذلك نتيجة الانهيارات وحالات الفشل التي أصابت الكثير من الشركات العملاقة والتي ترجع في معظمها إلى عدم دقة البيانات والمعلومات المحاسبية بها وما تتضمنه من أخطاء[1]، لذا فإن أحد المبادئ الأساسية التي تقوم عليها عملية حوكمة الشركات هو مبدأ الإفصاح والشفافية، وما يحمله في طياته من إعداد ومراجعة المعلومات والإفصاح عنها بما يتفق والمعايير عالية الجودة، وأن يتم توفيرها للمستخدمين في الوقت الملائم وبالتكلفة الملائمة، يضاف إلى ذلك أن أحد المعايير الأساسية لحوكمة الشركات هو دقة وموضوعية التقارير المالية بجانب الالتزام بالقوانين والتشريعات.

4-علاقة الحوكمة بالمحاسبة والمراجعة

ترتبط المحاسبة والمراجعة سواء على المستوى المهني أو المستوى ألتنظيري بالحوكمة ارتباطا وثيقا، حيث تعتبر المحاسبة والمراجعة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيرا أو تأثرا بمبادئ وإجراءات الحوكمة، فلا يمكن لإجراءات ومبادئ الحوكمة أن تطبق بفاعلية وتؤتي ثمارها بدون دعم مهنة المحاسبة والمراجعة، كما أن مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، وقد أكدت الدراسات التي أجريت في هذا المجال تلك العلاقة و خلصت الى[2]:

أ) ضرورة أن تلعب وظيفة المحاسبة دورا بارزا في دراسة ظاهرة حوكمة الشركات، ومن خلال مخرجات هذه الوظيفة يمكن قياس وتقرير نتائج أعمال الشركة، وتحقيق التوصيل الفعال لهذه النتائج إلي كافة الأطراف المستفيدة منها، سواء الخارجية أو الداخلية بشكل عادل ومتوازن، وهذا في النهاية يحقق متطلبات تطبيق مبادئ الحوكمة.

---

[1] -احمد سعيد قطب حسانين، (المحتوي الإعلامي للمعلومات المحاسبية، رؤية مقترحة لدعم مقدرتها التفسيرية في سوق الأوراق المالية). المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الثاني، 2003، ص69

[2] -عاطف محمد أحمد، (دراسة اختباريه لآثار آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية وفق عملية التدقيق في الأردن). مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة فرع بني سويف جامعة القاهرة، العدد الثاني، 2003، ص65

ب) يرى المحاسبون أن تطبيق ظاهرة حوكمة الشركات سيؤثر على درجة ومستوى الإفصاح عن البيانات المالية والإدارية للشركة، وهذا تأكيد على أن الإفصاح والشفافية وظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة، كل منهما يؤثر في الآخر ويتأثر به، فإذا كان الإفصاح هو أحد وأهم مبادئ الحوكمة فان إطار الإجراءات الحاكمة للشركات يجب أن يحقق الإفصاح بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المالية والمحاسبية.

ج) إن قوة حوكمة الشركات تؤثر على تطوير إستراتيجية المراجعة، فمن خلال تنفيذ وظيفة الإشراف بشكل فعال، وتبني منظور استراتيجي قوي يؤكد فعالية الرقابة ومن ثم انخفاض خطر الرقابة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فعالية وكفاءة المراجعة وبالتالي يمكن التأثير في طبيعة وتوقيت المراجعة.

د) يوجد ارتباط وثيق بين آلية حوكمة الشركات المرتبطة بالمراجع، وبين جودة التقارير المالية وجودة عملية المراجعة.

المطلب الثاني: المراجع الخارجي وحوكمة الشركات

1- مبادئ الاتحاد الدولي للمحاسبين في مجال الحوكمة

لقد أدى انهيار الشركات المساهمة الكبرى، مثل انرون وورلد كوم وغيرها إلى التأثير على أسواق رأس المال، مما أدى إلى فقدان الثقة في مجتمع الأعمال وقد جاء هذا نتيجة لعدم التزام هذه المؤسسات بقوانين الشركات وهيئات الأوراق المالية والتمسك بمعايير رفيعة المستوى من السلوك الأخلاقي والمهني[1].

وفي ظل هذه الظروف يصبح من الضروري العمل على إعادة الثقة والطمأنينة للجمهور بالمعايير المحاسبية وحوكمة الشركة، ومن الواضح أن كفاءة الأسواق المالية سوف تتضرر إذا لم يثق المستثمرون المحليون والأجانب بالبيانات المالية المقدمة لهم من الشركات المساهمة، فهناك حاجة ملحة لإعادة الاطمئنان للمستثمرين والمواطنين باتخاذ الخطوات اللازمة لحماية مصالحهم، وإعادة الثقة في مخرجات القوائم المالية المنشورة والمطالبة بتشريعات أكثر قوة من أجل حماية الجمهور من السلوك غير القانوني وغير الأخلاقي.

إن الفضائح المالية التي حدثت للشركات الكبرى الأمريكية، قد أثارت العديد من التساؤلات الهامة حول موضوع الحوكمة، كما أن المسؤوليات الحديثة الملقاة على عاتق المراجع الخارجي والقضايا والمرفوعة عليه، أدت إلى وجود شك وعدم اقتناع من قبل مستخدمي القوائم المالية بالدور الذي يقوم به المراجع الخارجي، الأمر الذي يتطلب معالجة هذا الوضع وضرورة قيام المراجعين بإثبات

[1] –احمد سعيد قطب حسانين، (مرجع سابق)، ص 120

استقلاليتهم وحيادهم التام وتمسكهم بأخلاقيات المهنة وسلوكها بتطبيق روح القانون، وفيما يلي مجموعة من المبادئ أو قواعد الأخلاقيات المهنية للاتحاد الدولي للمحاسبين نوجزها في النقاط التالية[1]:

1-1الاستقلالية

يجب على المحاسبين المهنيين، الذين يمارسون مهنة المراجعة أن يكونوا بعيدين عن أية مصلحة، والتي يمكن اعتبارها مهما كان أثرها الفعلي على أنها متعارضة مع أمانة واستقامة وموضوعية واستقلالية هؤلاء المحاسبين، والنقاط التالية تشير إلى بعض هذه الحالات التي تؤدي إلى الافتقار الفعلي أو الظاهري للاستقلالية وهي[2]:

أ) الارتباطات المالية مع أصحاب العمل أو المشاركة في شؤونهم، ومنها وجود مصالح مالية مباشرة مع العميل، وجود مصالح مالية غير مباشرة مع العميل، وجود عمليات إقراض أو اقتراض بين المدقق أو أي مدير أو مسؤول، أو مساهم رئيسي في الشركة موضوع التدقيق، وجود مصلحة مالية في مشروع مشترك بين المراجع والعميل أو أحد موظفيه، وجود مصلحة مالية مع طرف له علاقة استثمارية مع العميل الذي يقوم المراجع بمراجعة حساباته.

ب) التعيينات في الشركة، عندما يكون المراجع القانوني أو كان خلال الفترة موضوع المراجعة الحالية، أو كان قبل مهمة المراجعة مباشرة، عضواً في مجلس الإدارة أو مديراً أو موظفاً في الشركة، أو شريكاً في تعيين عضواً في المجلس، أو مديراً أو موظفاً في الشركة فإن المراجعين سوف يعتبرون أن لهم مصلحة والتي يمكن أن تؤثر على استقلاليتهم.

ج) تقديم خدمات أخرى لعملاء المراجعة إضافة إلى مهام المراجعة أو أية وظيفة أخرى فيجب أخذ الحذر لعدم القيام بأية وظائف إدارية، أو القيام باتخاذ قرارات والتي تبقى مسؤوليتها تخص مجلس الإدارة وإدارة الشركة.

د) العلاقات الشخصية والعائلية يمكن أن تؤثر على استقلالية المراجع .

ه) رسوم الأتعاب المقبوضة من احد العملاء، عندما تمثل نسبة كبيرة من رسوم الأتعاب الكلية للمراجع، أو الممارسة المهنية ككل، فإن الاعتماد على مثل هذا العميل يجب أن تفحص بعمق لأنها قد تثير الشكوك.

و) السلع والخدمات عندما يتم قبولها من المراجع، تشكل تهديداً لاستقلالية المراجع.

---

[1] –سعيد مفيد دوبان، (أهمية المعلومات المحاسبية في سوق الأوراق المالية). مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، العدد السابع، 1985، ص 55

[2]- CHRYSTELLE RICHRD, (L'indépendance de l'auditeur pairs et manque). Revue françaises de gestion, vol 27 N° 147, Pp153-179

ز) قد يقبل المراجع الممارس للمهنة العمل بإحدى شركات أو مكاتب المراجع بعد استقالته أو تقاعده أو نهاية الخدمة، مع عميل كان يقوم مكتب المراجعة الذي يعمل فيه سابقاً تأدية خدمات المراجعة أو أي وظائف أخرى، هذا قد يؤدي إلى التأثير على استقلالية المراجع.

ح) الارتباط الطويل للموظفين الأعلى منزلة في مكتب المراجعة مع عملاء المكتب، عن طريق تكليف هؤلاء الموظفين لفترات طويلة بمهمة المراجعة لنفس العميل، قد تهدد الاستقلالية

1-2 لجان المراجعة والمراجع الخارجي

تلعب لجنة المراجعة دورا هاما في حوكمة الشركات، وهي لجنة دائمة منبثقة عن مجلس الإدارة وتعتبر من ركائز حوكمة الشركات، بل ويذكر الكثيرون أن نجاح الحوكمة، يعتمد في الشركة على لجنة المراجعة، والفشل في العضوية أو دور أو كفاءة أو التزام لجنة المراجعة يؤدي إلى إحداث فجوة في حوكمة الشركة[1]، وقد أنيط بلجان المراجعة إعادة النظر وتقييم أعمال مراجعيها الخارجيين وتقييم نوعية المراجعة التي يقومون بأدائها وتتلخص مهام لجنة المراجعة تجاه المراجع الخارجي فيما يلي[2]:

أ) تعيين وتحديد أجور ومدى الاحتفاظ بالمراجع الخارجي على أساس تقييم أدائه.

ب) مراجعة خطاب الارتباط وأي شروط خاصة فيه.

ج) النظر في خطط المراجعة الخارجية وطريقة جدولة وبرامج العمل طوال السنة وفي نهاية السنة.

د) التأكد من أن المراجعة الخارجية تُكمل كافة جوانب خطة المراجعة.

ه) التأكد من أن المراجع الخارجي مستقل وأن كل الأمور التي تفسد هذا الاستقلال يتم معالجتها بشكل سليم.

و) التأكد من أن الأمور التي يثيرها المراجع الخارجي يتم معالجتها بشكل سليم من جانب إدارة الشركة.

ز) مراجعة أتعاب الاستشارات بخلاف المراجعة وتقدير ما إذا كان القيام بهذه العمليات يؤثر على استقلالية المراجع الخارجي، كما أن لجنة المراجعة لها الحق في تغيير المراجع الخارجي وعلى الفور في الظروف التالية[3]:

---

[1] GOMEZ PY, OP CIT, P 99

[2] -سامي وهبة متولي، (لجنة المراجعة ودورها في زيادة فاعلية عمل ا لمراجعين ودعم استقلاليتهم). المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 1992، ص 1035-1036

[3] SAAD.T, (Les comités d'audit en France un an après le rapport Vienot). finance contrôle vol 1N°3, 1998, Pp 159-184

- في حالة أن المراجع الخارجي يقوم بتدقيق أعمال الشركة منذ فترة كبيرة من الزمن كعشرة سنوات أو أكثر مثلاً.
- إذا كان أحد موظفي مكتب أو شركة المراجعة السابقين موظف لدى الشركة موضوع المراجعة.
- إذا كان المراجع الخارجي يؤدي خدمات أخرى غير متعلقة بالمراجعة للشركة التي يتم المراجعة عليها.

1-3 المسؤوليات الجديدة

لقد أصبحت العلاقة بين المراجع الخارجي والشركات المساهمة العامة التي يقومون بمراجعتها علاقة ذات طابع رقابي، هذا في ظل القوانين والتعليمات والمعايير الجديدة على النحو التالي[1]:

أ) قيام المراجعين بإبلاغ لجنة المراجعة، عن جميع أعمال المراجعة كما أنهم سيكونون مراقبين من قبل لجنة المراجعة وليس من قبل إدارة الشركة.

ب) يجب على المراجع الإبلاغ عن أي معلومات جديدة والتي تتضمن كل من السياسات المحاسبية ذات الطابع الحرج، والممارسات المتعلقة بها، والمعالجة البديلة ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والتي تم تطبيقها ومناقشتها مع الإدارة والخلافات المحاسبية بين المراجع والإدارة.

ج) منع تقديم خدمات أخرى غير خدمة المراجعة للشركات التي يقومون بمراجعتها منعاً قطعياً وتتضمن الخدمات المحظورة (مسك الدفاتر، تصميم النظم المحاسبية وتطبيقها خدمة التقييم، المراجعة الداخلية، الخدمات الإدارية وخدمات الموارد البشرية، خدمات الاستثمارات المصرفية، التداول، الخدمات القانونية والاستشارية).

د) التبديل الدوري للمراجعين كل ست سنوات.

ه) هناك مناداة بتبني معايير جديدة تطالب المراجع بالحصول على رأي طرف ثان من أحد الشركاء، والحصول على موافقة خطية منه على تقرير المراجع.

و) يجب أن يشمل تقرير المراجع الخارجي على وصف محدد لعملية فحص نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة ومدى فاعليته.

2-آليات دعم المراجعة في حوكمة الشركات

تهدف الآليات الأساسية العملية لدعم دور المراجعة في حوكمة الشركات إلى ضرورة حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية للمراجع وفيما يلي ملخص لأهم هذه الآليات: [1]

[1] –وابل علي الوابل، (محددات فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية دراسة ميدانية). مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد الأول، مارس 1996، ص 242

2-1 الآليات الأكاديمية

يقع على عاتق الأكاديميين من ذوي الاهتمام بالمحاسبة والمراجعة عبء التطوير المستمر في برامج التعليم في مرحلتي الليسانس والدراسات العليا وبرامج التعليم المستمر، وذلك لإنتاج محاسب ومراجع مؤهل التأهيل الكافي والملائم وتوجيه البحوث لحل مشاكل الممارسة المهنية، أو المشاركة في تخطيط وتنفيذ برامج التعليم المهني المستمر، ويمكن تحديد دور الأكاديميين في تدعيم دور المراجعة في حوكمة الشركات في ثلاث آليات أساسية هي:

أ) تطوير برامج التعليم المحاسبي وتوجيه البحوث المحاسبية لحل مشاكل الحوكمة وبرامج التعليم المهني المستمر.

ب) ضرورة عقد المؤتمرات في مجال المراجعة ودورها في حوكمة الشركات مع التركيز على مناقشة واقعية لقضية دور المراجعة في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي من جهة زيادة إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في الشركات على المعلومات المحاسبية التي يوصلها هذا الإفصاح من ناحية أخرى، كما يمكن أن تركز على دور معايير المراجعة كمستويات للأداء المهني، فيضمن جودة خدمة المراجعة ومن ثم حماية مصالح أصحاب المصلحة.

ج) ضرورة تحقيق التكامل بين الجامعات في مجال الحوكمة، وذلك من خلال عقد ورش العمل المشتركة بين الجامعات لأغراض تطوير مقررات المحاسبة والمراجعة من منظور حوكمة الشركات.

2-2 الآليات التنظيمية المهنية

تعمل مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال تنظيم مهني رسمي يحمي أعضائها وينمي قدراتهم العملية والعلمية باستمرار، ويصدر الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى المهنة ومستوي أعضائها، وهذا الأمر يمثل تحديا جديا للجمعيات المهنية بحيث يحتاج إلى أن تضع وتنفذ آليات ممكنة وعملية لدعم دور المراجعة الخارجية ومن أهم هذه الآليات :

أ) تطوير معايير المحاسبة المالية : يقع على عاتق الجمعيات المهنية إحداث تطوير مستمر في معايير المحاسبة المالية حتى يمكن لمراجع الحسابات باستمرار حيازة مقياس ملائم لصدق القوائم المالية.

ب) تطوير معايير المراجعة : يجب أن يترافق مع تطوير معايير المحاسبة المالية حتمية تطوير مماثل في معايير المراجعة سواء المعايير المتعارف عليها أو الإرشادات المتخصصة.

[1] -أمين السيد احمد لطفي، (المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال). مرجع سابق، ص ص749 -750

ج) تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء : إن نظام فحص أعمال الزملاء آلية من آليات الرقابة المهنية على أعمال الزملاء لضمان الالتزام بمعايير المراجعة في قبول التكليف وتخطيط وأداء أعمال المراجعة وإعداد وعرض تقرير المراجعة.

د) تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر: يتطلب من الجمعيات المهنية اتخاذ الإجراء اللازم نحو تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر في مجال حوكمة الشركات.

ه) تفعيل الدور الحوكمي لتقرير مراجع الحسابات بما يتفق و معايير المراجعة الدولية .

2-3الآليات التنظيمية المهنية العملية

تمثل الوسائل والأساليب والطرق والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات الممارس للمهنة، آليات مهنية عملية لها مساهمات ايجابية في دعم الدور الحوكمي الايجابي للمراجعة ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن مراجع الحسابات نفسه مقتنعا بأن دوره الحوكمي مرتبط باستعداده وقدرته على إثراء الممارسة المهنية العملية، واثبات أن للمراجعة دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات، ويمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية لمراجع الحسابات، وقد حرصت معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى رفع مستويات الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي بحيث يترتب على التزام المراجع الخارجي المستقل بهذه المستويات ارتفاع جودة أدائه لمهنته.

المطلب الثالث : الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية

يمكن تحديد الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات في النقاط التالية :[1]

1-المساءلة والرقابة المحاسبية

أشار تقرير لجنة كادبوري الصادر عام 1992م في العنصر الثاني منه، بأن يقوم المساهمون بمساءلة مجلس الإدارة[2]، وكل منهما له دوره في تفعيل تلك المساءلة، فمجلس الإدارة يقوم بدوره في توفير البيانات الجيدة للمساهمين، وعلى المساهمين القيام بدورهم في إبداء رغبتهم في ممارسة مسؤوليتهم كملاك.

بالإضافة إلى ذلك أشار تقرير بنك CREDIT LYONAIS في القسم الرابع منه والذي يحمل عنوان المحاسبة عن المسؤولية، بأن دور مجلس الإدارة إشرافي أكثر منه تنفيذي، وإلى قدرة أعضاء مجلس الإدارة على القيام بتدقيق فعال، كما أشار في القسم الخامس منه والذي يحمل عنوان المسؤولية

[1] -طارق عبد العال حماد، (حوكمة الشركات ،شركات القطاع عام وخاص ومصارف المفاهيم المبادئ التجارب المتطلبات). الدار الجامعية، 2008، ص25

[2] -أمين السيد احمد لطفي، (المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال). مرجع سابق، ص 820

إلى ضرورة وضع آليات تسمح بتوقيع عقاب على الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة إذا لزم الأمر ذلك.

كما أن تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الصادر عام 1999م، أشار في المبدأ الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة، إلى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين .

يضاف إلى ذلك أن المعايير التي وضعتها بورصة نيويورك للأوراق المالية عام 2003م والخاصة بحوكمة الشركات، أشارت إلى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في جميع القرارات الأساسية للشركة، في ضوء ذلك يمكن القول بأن المساءلة والرقابة المحاسبية التي تتبناها حوكمة الشركات تأخذ اتجاهان :

الأول : المساءلة والرقابة الرأسية من المستويات الإدارية الأعلى إلى المستويات الإدارية الأدنى.

الثاني :المساءلة والرقابة الأفقية وهي المتبادلة بين كل من مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية.

2-الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة

إن تطبيق الحوكمة يحد من الفلسفة الواقعية واستخدام نظرية الوكالة التي تشجع حرية الإدارة في اختيار السياسة المحاسبية، وبالتالي فالحوكمة تعارض الاتجاه نحو الالتزام بمعايير محاسبية محددة وتساعد في حسم مشكلة إساءة استخدام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.

3-دور المراجعة الداخلية

تساعد المراجعة الداخلية بما تقوم به من مساعدة الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها، وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية، والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة من اجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية، وكذلك تحقيق الضبط الداخلي نتيجة استقلالها وتبعيتها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة المراجعة.

4-دور المراجع الخارجي

نتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ومرفق بالقوائم المالية، فإن دور المراجعة الخارجية أصبح جوهري وفعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الوحدة

الاقتصادية، كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات ويحد من مشكلة الانحراف الخلقي في الوحدات الاقتصادية.

5-دور لجان المراجعة

أكدت معظم الدراسات والتقارير الخاصة بحوكمة الشركات على ضرورة وجود لجان للمراجعة في الوحدات الاقتصادية التي تسعى إلى تطبيق الحوكمة، بل أشارت إلى أن وجود لجان المراجعة يمثل أحد العوامل الرئيسية لتقييم مستويات الحوكمة المطبقة بالوحدة الاقتصادية.

وتقوم لجان المراجعة بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من إشراف على عمليات المراجعة الداخلية والخارجية ومقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة على عملية المراجعة، علاوة على ذلك يشير البعض بأن مجرد إعلان الوحدة الاقتصادية عن تشكيل لجنة للمراجعة كان له أثر على حركة أسهمها بسوق الأوراق المالية.

بجانب ذلك فقد توصلت دراسة أحد الباحثين والتي تناولت دور لجان المراجعة في زيادة الثقة في المعلومات المنشورة بالقوائم المالية، إلى أن الوحدات الاقتصادية التي لديها لجان مراجعة قد انخفض بها معدل حدوث التصرفات المالية غير القانونية، بجانب زيادة درجة الثقة في معلومات القوائم المالية وخاصة الوحدات الاقتصادية المقيدة أسهمها في سوق الأوراق المالية.

6-تحقيق الإفصاح والشفافية

يمثل الإفصاح الجيد والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية أحد المبادئ والأركان الرئيسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات، لذا لم يخلو أي تقرير صادر عن منظمة أو هيئة أو دراسة علمية من التأكيد على دور الحوكمة في تحقيق الإفصاح والشفافية خاصة وأنهما من الأساليب الفعالة لتحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة، ويمثلان أحد المؤشرات الهامة للحكم على تطبيق نظام الحوكمة من عدمه داخل الوحدات الاقتصادية المختلفة.

لذا فإن مبادئ حوكمة الشركات التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وتم تعديلها في 12أبريل 2004 م ترى أن إطار الحوكمة يجب أن يتضمن الإفصاح الدقيق وفي التوقيت السليم عن كافة الأمور الهامة المتصلة بالوحدات الاقتصادية، وذالك فيما يتعلق بمركزها المالي والأداء المالي والتشغيلي والنقدي لها والجوانب الأخرى المتصلة بأعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا.

7-إدارة الأرباح

تمارس إدارة بعض الوحدات الاقتصادية سياسة إدارة الأرباح لتحقيق الكثير من الأهداف مثل الوصول إلى مستوى التنبؤات التي سبق الإعلان عنها أو تجنب الإعلان عن الأرباح أو الخسائر للحصول على بعض المزايا المرتبطة بالأرباح المرتفعة مثل المكافآت والعمولات، وبالتالي فإن عملية إدارة الربح تعني قيام الإدارة بالتأثير على أو التلاعب في البيانات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية بصرف النظر عن الهدف من ذلك، ونظرا للأثر الفعال لإدارة الربح على البيانات المحاسبية فقد تناولتها الكثير من الدراسات مثل :

Degeorge , et al. -1999 , Healy and Wahlen –1999 , Plummer and David ,2000 . ولكن في ظل تطبيق حوكمة الشركات، والحد من سلطة الإدارة وإتاحة الفرصة للأطراف الأخرى لحماية حقوقها مع وجود الضوابط المختلفة، فإن إدارة الأرباح تصبح لا وجود لها، لذا أشارات نتائج إحدى الدراسات والتي تناولت أثر متغير الحوكمة على ممارسة إدارة الوحدات الاقتصادية لسياسة إدارة الأرباح، بأن هناك علاقة عكسية بين عدد أعضاء لجنة المراجعة من خارج الوحدة، وكذلك خبرتهم المالية، وكذلك عدد الأعضاء التنفيذيين في مجلس الإدارة، وبين ممارسة الشركة لإدارة الأرباح وبذالك يمكن القول أن دور حوكمة الشركات في الحد من سلطة الإدارة في عملية إدارة الأرباح ينعكس بالإيجاب على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

8-تقويم أداء الوحدات الاقتصادية

أن من أهمية حوكمة الشركات دورها في زيادة كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية وتدعيم قدرتها التنافسية بالأسواق، مما يساعدها على التوسع والنمو ويجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة، كما أن من المعايير الرئيسية لحوكمة الشركات هو تحقيق فاعلية وكفاءة الأداء بالوحدات الاقتصادية وحماية أصولها، مفهوم حوكمة الشركات يحمل في مضمونه بعدين أساسيين هما :

الأول: الالتزام بالمتطلبات القانونية والإدارية وغيرها.

الثاني: الأداء بما يحمله من استغلال للفرص المتاحة للارتقاء بالوحدة الاقتصادية ككل.

المبحث الثاني: المحاسبة والمراجعة في ظل العولمة

تعتبر الاختلافات بين الدول سواء كانت الثقافية أم التعليمية والتشريعية والاقتصادية، من أهم المشكلات المؤثرة علي النواحي المحاسبية وعلى اتجاه وسرعة النمو الاقتصادي في الدولة، ترجع أهمية المحاسبة الدولية إلى تزايد المعاملات مع العالم الخارجي في شكل تبادل سلع وخدمات واستشارات وقروض، وسوف نتناول في هذا المبحث النقاط التالية:

المطلب الأول : أهمية المحاسبة والمراجعة على المستوى الدولي

1- مفهوم المحاسبة الدولية وأهميتها

تعرف المحاسبة الدولية على أنها المحاسبة التي تتبعها كل دولة أو كل مجموعة من الدول في العالم[1]، وتشتمل المحاسبة الدولية كما يعرفها الأمريكيون، ايفانز، تايلور وهوازمان على المحاسبة المالية، وإنها المحاسبة على العمليات الدولية وعمليات المؤسسات الدولية والمقارنات للمبادئ المحاسبية والممارسات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسات.

ويقول رادبوج وجراي، أن للمحاسبة الدولية مجالين رئيسيين : المجال الوصفي والمقارن ومجال حجم العمليات المحاسبية الدولية، وحجم المؤسسات المتعددة الجنسيات، والمجال الأول في نظر رادبوج وجراي هو المجال الأكثر أهمية، لأنه يتعلق بفهم طبيعة واستخدامات المحاسبة الدولية، وفي هذا يقول سيدلر، أنه من المستحيل دراسة المحاسبة في كل دولة في العالم بنفس العمق الذي يتم به دراستها في بلد الدارس، ويضيف الأمريكيان شوي وموارانه، بالنسبة لدولية المحاسبة هنالك أربعة عوامل رئيسية تؤدي إلى نشأة المحاسبة الدولية وهي :

أ) عمليات المؤسسات المتعددة الجنسيات.
ب) دولية الأموال في سوق المال.
ج) الطبيعة الدولية لبعض المشكلات المحاسبية الفنية.
د) الأحداث التاريخية.

وعموما المحاسبة الدولية، هي ما تتبعه كل مؤسسة في تنظيم العملية المحاسبية في معاملاتها المالية دوليا أو ما تتبعه في ذلك مجموعة من الدول كمجموعة الدول الصناعية مثلا، وبصفة عامة قد لا يتفق المحاسبون على دقائق وتفاصيل المقصود بالمحاسبة الدولية ونطاق تطبيقها ولكنهم يتفقون على الخطوط العريضة لها.

---

[1] صلاح الدين عبد الرحمن فهمي، (مبادئ وممارسات المحاسبة المتقدمة). مكتبة الانجلوالمصرية، 2007 ، ص20

ويري رادبوخ وجراي أن تعامل المؤسسة مع المحاسبة الدولية يتم دائما كنتيجة لعملية استيراد أو تصدير[1]، يضاف إلى ذلك وجود مكتب تمثيل تجاري لشركة في دولة أخرى مما يؤدي أيضا إلى وجود محاسبة دولية.

2-أسباب ظهور المحاسبة الدولية

2-1الاسباب التاريخية

هناك عدد من البلدان قد قدمت مساهمات لتطوير المحاسبة والمراجعة، ففي القرنين الربع عشر والخامس عشر كانت مدن ايطاليا تحتل الريادة في التجارة وكذلك المحاسبة، حيث انتشرت الطرق الايطالية لامساك الدفاتر عن طريق مدخل القيد المزدوج، إن أحد النتائج لتلك السيطرة تتمثل في عدد الكلمات المحاسبية والمالية باللغة الانجليزية التي هي من أصل ايطالي، وكأمثلة على ذلك البنك BANK ورأس المال CAPITAL والنقدية CASH والمدين DEBIT والدائن CREDIT وقيد اليومية JOURNAL، وفي القرن التاسع عشر أخذت بريطانيا القيادة في إدارة الأمور المحاسبية وقد الحق بها في ذلك القرن الولايات المتحدة الأمريكية، وكنتيجة لذلك أصبحت اللغة الانجليزية لغة مقررة كلغة المحاسبة حول العالم.

ويضيف رادبوج وجراي، أن هناك من الدول ما يمكن اعتبارها مفاتيح في دراسة المحاسبة الدولية مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وألمانيا وفرنسا ومؤخرا اليابان على أساس أن لتلك الدول حسب رأي الباحثان تأثير قوي على باقي دول العالم[2]، ويشرح الجدول التالي التفوق الساحق لمعظم المكاتب المحاسبية الدولية الضخمة البريطانية أو الأمريكية الأصل.

جدول رقم (2-1) الشركات الكبرى للمراجعة

المكتب	البلاد الرئيسية
ARTHUR ANDERSON	الولايات المتحدة الأمريكية
DELOITTE, TOUCHE, TOHMATSU	المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، اليابان
ERNEST &YOUNG	الولايات المتحدة الأمريكية؛ المملكة المتحدة
KPMG	هولندا؛ المملكة المتحدة؛ الولايات المتحدة الأمريكية؛ ألمانيا
PRICE WATER HOUSE COUPERS	المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية

المصدر: من إعداد الباحث

[1] صلاح الدين عبد الرحمن فهمي، (مقارنة معايير المحاسبة الدولية I.A.S). مكتبة الانجلو مصرية، 2000، ص 143

[2]- نفس المرجع، ص147

فبريطانيا مثلا لم تقم قط باستيراد طريقة القيد المزدوج من ايطاليا، بل قامت بتصدير المحاسبة المهنية إلي باقي دول العالم، كما قامت أيضا بتصدير مفهوم الصورة الصادقة والعادلة أولا إلى دول الكومنولث البريطاني، ثم إلى باقي أعضاء حكومات الاتحاد الأوروبي، كما يمكن القول أيضا بان مفاهيم وتطبيقات المحاسبة الإدارية ترجع إلي المبادرات الأمريكية.

2-2 الشركات المتعددة الجنسية

تعرف الشركات متعددة الجنسية على أنها تلك الشركات التي تنتج السلع والخدمات بين دولتين أو أكثر،[1] إن الزيادة الكبيرة في حجم التجارة العالمية منذ الحرب العالمية الثانية يمكن إرجاعها إلى تطوير الشركات المتعددة الجنسية، وإن تلك الشركات تلعب دورا كبيرا في تحويل التكنولوجيا المحاسبية من دولة إلى أخرى، وإن تلك الشركات قد أضافت أبعادا جديدة إلى عدة مجالات مثل المراجعة، والتي وجدت من قبل على المستوى المحلي كما أن هناك مجالات أخرى مثل ترجمة العملات عند إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسية[2]، إن الشركات متعددة الجنسية تطرح أموالها ليس فقط محليا وإنما أيضا في الأسواق الدولية والتي أصبحت في الآونة الأخيرة متزايدة باستمرار.

3-2 أسباب القابلية للمقارنة

تعتبر أسباب المقارنة من أكثر أسباب دراسة المحاسبة الدولية، حيث يمكن للبلد أن يحسن نظم المحاسبة الخاصة عن طريق ملاحظة كيف تقوم البلاد الأخرى بالاستجابة والقيام برد الفعل الملائم تجاه المشاكل، ولاسيما أنه في البلاد الصناعية قد لا تختلف بشكل ملحوظ عن تلك الخاصة بالبلد الأم، كما أنه يمكن تبرير هذه الاختلافات بسبب الاختلافات في البيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية.

وحتى فترة حديثة كان المحاسبين يميلون إلي مناقشة المشاكل المحاسبية على أساس قومي فقط دون أن يركزوا انتباههم إلى التطبيقات في البلاد الأخرى، متجاهلين الحقيقة القائلة بان الطرق المحاسبية التي تقترحها المؤسسات والتنظيمات ولم يتم تطبيقها بعد في احد البلدان غالبا ما كانت محل استخدام في بلد آخر[3]، على سبيل المثال ففي الولايات المتحدة الأمريكية وفي المملكة المتحدة كان هناك دعوات لمزيد من الاتفاق والتوحيد في إعداد القوائم المالية وفي مبادئ التقييم، ولأغرض تكوين المحاكم المحاسبية حيث ناقش المحاسبون الأمريكيون في أحد الأوقات مدى أهمية وجود تشريعات دقيقة لقانون الشركات و قد أوصي بعض المحاسبين البريطانيين بوضع تنظيم رقابي حكومي ذو سلطة على الأمور المحاسبية، وتقدم فرنسا وألمانيا أمثلة جيدة على توحيد العرض في أحد الحالات عن طريق وجود خطة

---

[1] -زكريا فريد عبد الفتاح، صلاح حسن علي سلامة، (المحاسبة الدولية). مطابع الدار القدسية، 2000 ، ص202

[2] - المرجع السابق، ص 67

[3] -أمين السيد احمد لطفي،(مرجع سابق)، ص 114

محاسبية قومية، وفي حالة أخرى من خلال وجود قانون تشريعي، وتعتبر هولندا البلد الوحيد الذي قام بتشغيل محكمة للمحاسبة[1].

2-4 أسباب التوفيق

تزايدت أهمية التوفيق والتنسيق في السنوات الأخيرة، ويمكن تعريف التوفيق بأنها عملية تزايد توافق التطبيقات المحاسبية عن طريق وضع حدود لدرجات اختلافها، وتجدر الإشارة إلى أن المشاكل الرئيسية لتلك التطبيقات والممارسات المحاسبية تتمثل في المحاسبة عن التوحيد وترجمة العملة الأجنبية ومحاسبة التضخم في البلدان المختلفة، حيث تختلف معالجتها بدرجات متباينة، وفي الواقع فإن هناك جدل واسع حول التوفيق الدولي وأهميته والذي من شأنه أن يمنع التبني الكامل لمبادئ المحاسبة الأمريكية، وحتى داخل الاتحاد الأوروبي فإن كافة البلاد الرئيسية قد وجدت أن حلولها المحلية الخاصة تواجه تحديات كثيرة وقد اضطرت إلى قبول التوافق والتنسيق بين كل من الطبيعة الفنية والسياسية.

وقد بدأت محاولات تناسق معايير المحاسبة والمراجعة حتى قبل إيجاد لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام 1973، فقد واجهت الشركات التي تبحث عن رأس المال خارج أسواقها المحلية وكذلك المستثمرون الراغبون في تنويع استثماراتهم عالميا، العديد من المشاكل نتيجة الفروق المحاسبية القومية من حيث المقاييس المحاسبية والإفصاح والمراجعة، وتجاوبا مع ذلك تزايدت محاولات التناسق خلال التسعينيات.

ويري مؤيدو التناسق الدولي، أن التناسق له العديد من المزايا وعلى سبيل المثال فقد كتب JOHN TURNE في يناير 1983، أن من أكبر المزايا التي نحصل عليها نتيجة إتباع التناسق هي إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية، وتستبعد مثل هذه المقارنة سوء الفهم حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية وتزيل أحد أهم معوقات تدفق الاستثمارات الدولية.

وهناك ميزة ثانية وهي أن التناسق سيؤدى إلى توفير الوقت والنقود، التي تنفق حاليا لتوحيد المعلومات المالية المتغايرة عندما يتطلب أكثر من مجموعة من التقارير أن تتمشى مع عدة قوانين وممارسات.

الميزة الثالثة التي يمكن الحصول عليها من التناسق هي : رفع مستوى معايير المحاسبية والمراجعة بقدر الإمكان وأن تتمشى مع الظروف الاقتصادية والقانونية والاجتماعية.

[1] - المرجع السابق، ص ص 215-217

وينادى آخرون بأن هناك صعوبات لترجمة وفهم المعلومات المحاسبية المعدة وفقا لنظم محاسبية غير محلية، ويرون أن التناسق سيجعل من السهل على مستخدمي المعلومات المالية الترجمة الصحيحة لهذه المعلومات وبالتالي يمكنهم اتخاذ قرارات أفضل بناء على هذه المعلومات.

المطلب الثاني: الأسباب الاقتصادية للطلب على المراجعة على المستوى الدولي

1-الأسباب المرتبطة بدولية وتدويل المراجعة

تم تعريف المراجعة عن طريق لجنة الجمعية الأمريكية للمحاسبة في المفاهيم الأساسية للمراجعة الصادر عام 1973 كالأتي أن المراجعة هي عبارة عن عملية مهنية للحصول على تقييم لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات أو مزاعم خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية بشكل موضوعي، وذلك بغرض التأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات أو المزاعم والمعايير المقررة وتوصيل النتائج للمستثمرين المعنيين[1]، إن المراجعة هي عملية منهجية وهي تتضمن عدة خطوات منظمة على سبيل المثال:

- قبول وشروط الاتفاق.
- التخطيط.
- جمع أدلة المراجعة.
- التقرير.

هذا التعريف يمكن أن يستخدم على مدى واسع من الارتباطات أو التكليفات، والتي يمكن تبنيها عن طريق كثير من المؤسسات حول العالم، ويعتبر المحاسبون القانونيون هم الأكثر تأهيلا للقيام بهذه المراجعات على القوائم المالية من أجل أن يكونوا قادرين على إبداء رأي عن القوائم المالية للمؤسسة ففي بعض البلدان فإن وظائف المراجعين الخارجيين يمكن أن تكون مختلفة نسبيا عن وظائفها في بلدان أخرى، فعلى سبيل المثال في الولايات المتحدة وكندا وبعض البلاد الانجلوساكسونية، فإن رأي المراجع الخارجي الحيادي يتم ارتباطه بقوائم مالية منشورة وذلك لإغراض إضافة المصداقية على القوائم المالية من وجهة نظر المستثمرين والدائنين، أما المراجعة في ألمانيا فهي ترتكز أكثر على القبول القانوني وإمكانية القبول للإغراض الضريبية أكثر من مجرد العرض الصادق والعادل لمصلحة المساهمين.

إن المراجعة الدولية تشير إلى القواعد الدولية الخاصة بمراجعة التقارير المالية التي يتعين تطبيقها في أكثر من بلد واحد لكل من التنظيمات المحلية والدولية، وعندما تقصر الشركة نشاطها داخل البلد وكأن مساهمي الشركة يقيمون في نفس البلد، فإن أساليب المراجعة يتم تحديدها عن طريق المراجعين المحليين وعن طريق الإجراءات المقررة عن طريق التنظيمات المحاسبية الوطنية، ونتيجة

[1]- المرجع السابق، ص 121

لذلك فإن دور ومسؤوليات المراجعين تجاه أصحاب الشأن والمصالح يتم تطويرها داخل بيئة مجتمع كل بلد من تلك البلدان، بعد الحرب العالمية الثانية كانت هناك علامات واضحة على دولية وتدويل المراجعة في عديد من النواحي، إن دولية المراجعة تتم من خلال :

- التنسيق والتوفيق بين عملية المراجعة دوليا.
- التعليم الدولي للمراجعين في كل من مجالات المراجعة والمحاسبة.
- تدويل تكنولوجيا المراجعة لتدعم عمليات المراجعة.
- عملية وضع معايير المراجعة الدولية.

إن الطلب على المراجعات الدولية من طرف مكاتب المراجعة الدولية قد أصبحت شرطا هاما لتدويل المراجعة، كما أن مكاتب المراجعة الضخمة لديها مصلحة في تدويل المراجعة، ولاسيما عند تطبيق احد عمليات المراجعة التي يتم التنسيق بينها في نطاق ضخم على النطاق الدولي، وفيما يلي دراسة الأسباب الخاصة بدولية وتدويل المراجعة.

1-1 دور الشركات المتعددة الجنسيات

إن ظهور الشركات المتعددة الجنسية كان سببا هاما في دولية المراجعة[1]، حيث أن الشركات المتعددة الجنسية تتعامل مع العمليات الأجنبية وتحتاج تلك العمليات إلى أن تتم مراجعتها، ويمكن القول أيضا بأنه، عندما تقوم تلك الشركات المتعددة الجنسية بإعداد القوائم المالية الموحدة فإنها سوف تحتاج إلي مراجعة تلك القوائم على أساس قواعد البلد الأم للشركات المتعددة الجنسيات، لذلك فإن المركز الرئيسي للبلد الأم سوف يطلب من المراجعين في البلاد الأجنبية أن يحددوا معايير معينة لضمان جودة عملية المراجعة، وذلك ينبه المراجعون في الشركة الأم إلى أهمية توفير وتقديم تعليمات إلى المراجعين في البلاد الأجنبية أين يقع مركز الشركة التابعة بخصوص المتطلبات الخاصة بإجراء المراجعة من أجل التأكد من التقرير إلى الإدارة العليا سوف يتم على أساس عالمي النطاق، إن نشوء الشركات متعددة الجنسية أدى أيضا إلى إحداث تطورات في أدوار مكاتب المراجعة، وقد أدى ذلك إلى الاندماجات الدولية بين مكاتب المراجعة حيث أن حجم المكتب يمكنهم من أن يضلوا حياديين عن الشركات المتعددة الجنسية، وفي هذا الخصوص فإن مكاتب المراجعة قد حاولت أن تستمر في خدمة عملائها المتعددين الجنسية حتى عندما تنمو تلك الشركات وتتوسع في أنشطتها إلى البلاد الأجنبية، بل وأن بعض من مكاتب المحاسبة حاولت القيام بتأسيس مكاتب أجنبية في تلك البلاد حيث يقع أماكن عملائها الرئيسيين وقد قامت مكاتب محاسبه أخرى بالاندماج مع مكاتب المراجعة الأجنبية من أجل الاحتفاظ بقدرتها على خدمة عملائها خلال دول العالم.

---

[1]- المرجع السابق، ص ص 110-112

1-2 دور أسواق رأس المال الدولية

يمكن أيضا تفسير زيادة حجم الطلب على المراجعات الدولية لدرجة معينة في ضوء وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية لتلك الشركات، والتي يتم تنظيم عملية التمويل إليهم في أسواق رأس المال الدولية، فمن وجهة نظر المستثمر في أسواق رأس المال الدولية فإن تقرير المحاسبة وجودة عمل المراجعة المؤدى يعتبر هاما لتبرير مصداقية القوائم المالية والمعلومات المالية الأخرى، التي يتم استخدامها كمدخلات لإتحاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية.

ففي ظل أسواق رأس المال الدولية يواجه كل من المستثمرين والدائنين بطلبات على رأس المال من الشركات الأجنبية، والتي يتم إعداد قوائمها المالية وفقا للتشريعات المحلية، وفي بعض الأسواق يطلب المنظمون مجموعة من المعلومات الإضافية الضخمة، ومن أجل وجود قدرة على الاعتماد على المعلومات المالية التي تمت مراجعتها عن طريق الشركات، فإن مدى الإفصاح ليس فقط هو المهم، وإنما أيضا على نفس الدرجة من ذلك تعتبر جودة عملية المراجعة ذات أهمية جوهرية، ونتيجة لذلك من وجهة نظر منظمي الأسواق المالية والمستثمرين من الأهمية بمكان أن يتم إعداد تقرير المراجعة وأداء عملية المراجعة بجودة معينة طبقا لتوقعات الأسواق، حيث يتم الاكتتاب في رأس المال ومن أجل تحقيق مثل تلك الجودة فإن المراجعين الأجانب يتعين أن يكونوا على خبرة بمتطلبات المراجعة والتقرير في البلد الذي فيه سوق رأس المال الأجنبي، كما يجب أن يتم الوفاء بتلك المتطلبات عندما يتم أداء عملية مراجعة القوائم المالية خارج الحدود، أيضا فإن صياغة تقرير المراجعة يعتبر هاما لأغراض التوصيل الفعال لرأي المراجع.

إن المنظمة الدولية لبورصات الأوراق المالية تأخذ في حسبانها أهمية إزالة الحواجز المرتبطة بأسواق رأس المال الدولية، حيث يتوافر لديها مستشارين وثيقي الصلة مع الاتحاد الدولي للمحاسبة بخصوص المعايير الدولية للمراجعة لتحقيق مستويات جودة موحدة لعمليات المراجعة بالإضافة إلى تعزيز التوصيل الدولي الفعال من خلال تقارير المراجعة.

1-3 دور مكاتب المراجعة الدولية

إن تدويل المراجعة قد حدث بشكل كبير داخل مكاتب المراجعة الدولية أثناء العقود القليلة الماضية، حيث اندمجت كثير من مكاتب المراجعة المحلية لتكون مجموعات دولية كبرى، حيث هناك أربعة اندماجات كبرى تمت بين مكاتب المراجعة الدولية أثناء فترة الثمانينيات والتسعينيات، وأن أكثر مكاتب المراجعة أهمية قد نمت في بلدها الأم سواء في المملكة المتحدة أو في الولايات المتحدة الأمريكية، ومع ذلك فإن مكاتب المراجعة تباينت بشكل كبير في طبعتها كما تباينت أنماط أعمالها من المدخل المركزي تماما (آرثر أندرسون) إلى مدخل لا مركزي (KPMG)، ففي ظل المدخل المركزي

يتم اتخاذ القرارات مركزيا، بينما في ظل المدخل اللامركزي يكون هناك لكل مكتب مراجعة محلي طرقه الخاصة، مع ذلك فلإغراض العمل الدولي يتم تطبيق مدخل موحد حيث ففي ظل المكتب المركزي فإن كثيرا من الوظائف يتم تنفيذها على مستوى مركزي، في حين في ظل المكتب غير المركزي فإن القرارات الإستراتيجية التسويقية، وبعض الوظائف الفنية هي التي يتم اتخاذها وتنفيذها رئيسيا بشكل مركزي، إن الطبيعة الدولية لكافة مؤسسات المراجعة الكبيرة قد تم إثباتها من خلال وجود ما يلي:

- مدخل دولي للمراجعة.
- نظم دولية للرقابة على الجودة.
- تطويرات المنتج.
- إستراتيجية دولية للتسويق والاتصال.

إن عملية الدولية للمراجعة تغطي غرضين أساسيين :

الأول: التأكيد على العملاء المتعديين الجنسية خلال كافة دول العالم، في ضوء ذلك فإن أعضاء مؤسسات المراجعة سيكونوا قادرين على توصيل النتائج بسهولة، وسوف يطبقون مجموعة واحدة من معايير الجودة للتأكد من جودة عملية المراجعة.

الثاني: اتساق وتماثل العناصر الرئيسية لعملية المراجعة على النطاق الدولي، حيث أن ذلك يمكن مكاتب المراجعة من زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة خلال دول العالم، وفي هذا الخصوص يمكن القول بأن وجود مدخل واحد متسق ومتماثل خلال دول العالم يمكن بسهولة من توصيل القضايا الفنية على سبيل المثال مستوى الأهمية النسبية التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار في بعض المراجعات، أيضا يمكن أن يتم توصيل نتائج المراجعة بسهولة، والتي من شأنها أن تعزز جودة تقرير المراجعين، كما يمكن أن يحقق الاقتصاد في التكاليف من خلال إعداد برامج مراجعه خاصة على مستوى دولي، وهناك أيضا ميزة أخرى لمكاتب المراجعة العالمية تتمثل في أن مكاتب المراجعة يمكن أن تقوم بتبادل أفرادها المراجعين بشكل أكثر سهولة بين البلاد مقارنة إذا ما تم تطبيق منهجية مختلفة في كل بلد، إن أحد الخصائص في عملية تدويل المراجعة تتمثل في تحديد معايير دولية للرقابة على الجودة داخل مكاتب المحاسبة الدولية الكبيرة، هذا من شأنه يولد الحاجة إلى التعليم الدولي للإفراد الفنيين في مكاتب المراجعة .

2-تحديات مكاتب المراجعة الدولية

في السنوات الحديثة تزايدت الممارسات المهنية للمراجعين على المستوى الدولي، وذلك يرجع إلي عولمة أنشطة الأعمال، وكلما كانت الشركات متعددة الجنسية كلما طلب من المراجعين أن تكون

نصائحهم متعددة الجنسية على نفس القدر من التكافؤ،[1] الأمر الذي أدى بالمراجعين المهنيين إلى تنظيم أنفسهم داخل تنظيمات عالمية، كما قاموا بتوفير مدى واسع من الخدمات عبر دول العالم.

يعتبر المراجع الخارجي المهني الوحيد الذي يعمل مع عملاء المراجعة لتوفير خدمات عالمية ذات قيمة مضافة، فهم أيضا بمثابة مخازن ومستودعات معلومات تختص بالظروف التشغيلية التي ترغب الشركات في التحرك داخل حدود البلد، وهناك عديد من العوامل التي تجعل المراجعة بمثابة مهمة تمثل تحديا على سبيل المثال.

2-1 تطبيقات وعادات الأعمال المحلية

من أجل التصديق على العمليات المالية تقوم مكاتب المراجعة بتصميم إجراءات للمراجعة، إن تطبيقات وعادات الأعمال يمكن أن تخلق تحديا في التصديق على ما يحدث وكأمثلة على تلك التحديات ما يلي:[2]

أ) **سيطرة النقدية:** إن استخدام النقود السائلة في السداد بدلا من الشيكات يعتبر تطبيقا شائعا في كثير من البلاد، لاسيما في اقتصاديات السوق الناشئة مما يشكل صعوبة في الرقابة على إمساك سجلات المصروفات والإيرادات، وتستخدم الشركات الضخمة الشيكات، إلا أن البنوك غالبا ما توفر قوائم الكترونية بدلا من الشيكات الملغاة، وذلك يجعل من الصعوبة أن يتم فحص التوقيع والاعتماد على الشيكات الفعلية أثناء عملية المراجعة وبسبب الطبيعة التشابكية للبنوك فإن كثيرا من المدفوعات يتم عملها عن طريق التحويلات البنكية مباشرة من حساب أحد البنوك إلى حساب آخر.

ب) **عدم القدرة على المصادقة على حسابات المدينين:** في معظم الحالات يجب أن تتم ترجمة خطابات المصادقة على أرصدة المدينين إلى لغة أخرى، أي لغة البلد المدين الأمر الذي يتطلب من المراجعين المحليين أن يرسلوا خطابات مصادقة إلى المدينين وهذا في حد ذاته يعتبر تحديا، حيث أنه قد تكون خدمات البريد غير ذات كفاءة عالية، أو من غير الممكن الاعتماد عليها، وقد تستغرق أسابيع قبل استلام العميل لخطاب المصادقة في ظل الأسواق الناشئة حيث يكون الأعضاء المؤهلين نادرين فإن مصادقات العملاء قد ينظر إليها على أنها تطفل أو إلزام بالرد.

2-2 العملة واللغة والقانون

أ) **العملة الأجنبية:** على مراجع الحسابات أن يكون على علم بالقيود المفروضة على العملة الأجنبية والتحويلات لكل بلد يعمل فيه، وأن يكون أيضا على علم بإجراءات الشركة الخاصة

[1]- أمين السيد احمد لطفي،(التطورات الحديثة في المراجعة). مرجع سابق، ص692

[2] -أمين السيد احمد لطفي،(المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال).مرجع سابق، ص ص167-169

بترجمة القوائم المالية وتسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية ويحتاج المراجع أن يحدد إذا ما كان الاختيار قد تأسس على معايير صحيحة باستخدام المعيار المحاسبي المناسب[1].

ب) **اللغة:** إن عدم إتقان اللغة المحلية يمكن أن يشكل عائقا مهما عندما يتعامل المراجع مع أشخاص يجيدون النطق بأكثر من لغة، وأن الاعتماد على الترجمة قد يعني أن المراجع لم يفهم كل الموضوع، وتعتبر عملية الفهم من العناصر الأساسية والحاسمة في عملية المراجعة خاصة وأنه في كثير من البلاد يتم الاحتفاظ بالقوائم المالية بالعملة وباللغة المحلية، ولذلك فإن معرفة تلك اللغة يعتبر أمرا ضروريا، وأحيانا فإن معرفة اللغة يمكن أن يكون مفيدا للحصول على وفهم المعلومات في مواقف شديدة الحساسية.

ج) **القانون المحلي:** في بعض الأحيان قد تكون شركة كبيرة لها فوع في بلد آخر مضيف، وقد تكون لهذه الشركة قوانين تمتد إلى الشركة التي تعمل في الخارج هذه القوانين قد تتعارض أو تتناقض مع قوانين البلد المضيف، ومن أمثلة ذلك قانون منع الفساد الأجنبي الأمريكي والذي لم يمنع معظم أشكال الرشاوى فحسب، بل أيضا حدد ما هو الحد الأدنى لنظم الرقابة المحاسبية التي يتعين أن تكون موجودة بشكل فعال.

2-3التباعد والتنظيم الخاص بتقديم خدمات المراجعة

إن التحدي الرئيسي للمراجعة خارج البلاد الأم هو التباعد، إن العمليات الخارجية لن تتم مراجعتها بشكل متكرر أو بشكل شامل، مثل العمليات المحلية الأمر الذي يجعل المراجعة الأجنبية غاية في الصعوبة، ولذلك غالبا ما يكون من غير الميسر أن تتم إجراءات زيارات سابقة أو لاحقة لعملية المراجعة، لذلك فإن معظم الاتصال قد يتم عن طريق التلفون أو البريد الالكتروني وعندما تنشأ مشاكل لاحقة لعملية المراجعة، فقد يكون من الصعوبة الحصول على إجابة بسرعة أو إتمام الاتصال بشكل كافي.

2-4 عوائق المراجعة الناتجة من الاختلاف الدولي وتوافر وتدريب المراجعين

عندما يقرر مكتب للمراجعة أن يختار ما بين فتح مكتب للمراجعة في بلد أجنبي بدل الاعتماد على مكتب مراسل فإنه سوف يواجه تحديا غاية في الأهمية، يتمثل في إمكانية الحصول على فريق عمل مقنع في الدولة الأجنبية، وهذه التحديات تنظمن ما يلي :[2]

---

[1] –زكريا فريد عبد الفتاح، صلاح حسن علي سلامة، (المحاسبة الدولية). مطابع الدار الهندسية، 2000، ص 68

[2] -أمين السيد احمد لطفي،(المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال).مرجع سابق، ص ص173-174

أ) تواجد المراجعين: إن عدد المحاسبين يعتمد أيضا على العوائق المرتبطة بالدخول في المهنة على سبيل المثال متطلبات التعليم والاختبارات الصارمة فمثلا في بلاد الأسواق الناشئة مثل كوريا لديهم عدد صغير من المحاسبين نسبة إلى المجتمع مقارنة بالبلاد ذات الدخل المرتفع أيضا البلاد ذات التقاليد والأعراف الخاصة بمعايير مصممة لخدمة الحكومة لديها عدد صغير نسبيا من المحاسبين على سبيل المثال فان المملكة المتحدة ذات حجم سكان مثل فرنسا لديها عدد محاسبين يزيد عن ثمانية أضعاف نظيرهم في فرنسا.

ب) الاختلافات الدولية في تدريب المراجعين المزاولين: الاختلاف في تدريب المراجعين يعتبر من الاختلافات الهامة الموجودة بين الدول ففي الولايات المتحدة على سبيل المثال يتم وضع قيمة مرتفعة على تعليم الطلاب الجامعي ومكاتب المحاسبة التي تقوم بتعيينهم وهناك ثلاث نماذج أساسية للتعليم المحاسبي يقود إلى التأهيل هي:

الأول : مدخل المهن هنا لا يتطلب الأمر الحصول على تدريب جامعي خاص في المحاسبة حيث يتم التأهيل بعد الحصول على خبرة كما في بريطانيا.

الثاني : نموذج مبني على التعليم الجامعي وهو مماثل لما هو موجود في الولايات المتحدة وألمانيا.

الثالث: نموذج المسار المزدوج أو الثنائي وهو موجود في هولندا وفرنسا والذي يسمح باستخدام أي مدخل من المدخلين.

5-2 التبادلية

يتباين عدد المحاسبين من بلد إلى آخر بشكل جوهري، ولذلك فإنه قد يبدو طبيعيا أن تظهر حركة دولية للمراجعين إلى البلد الذي توسع فيه نشاط الأعمال بشكل كبير، فإن المراجعين سوف يتحركون من البلد الذي به فائض من المحاسبين إلى البلد الذي به عجز نسبي، وحتى داخل البلاد التي بها فائض يبدو طبيعيا تحرك المراجعين من المناطق التي بها فائض إلى مناطق أخري تعاني من عجز في المحاسبين والمراجعين، ذكر الاتحاد الدولي للمحاسبين في قائمة السياسة في عام 1995 ما يلي:[1]

أ) إن المعاهد المهنية الوطنية والسلطات التنظيمية الوطنية قد رفضت قبول المؤهلات المهنية للمحاسبين الأجانب المرتبطين بالخدمات المنظمة، إن شروط الإقامة والمواطنة والمعايير التعليمية الخاصة والامتحان قد تم وضعها ومن المستحيل أن يتم الوفاء بتلك الشروط في الكثير من المواقف، علاوة على ذلك فإن بعض من تلك المعايير لا تتعلق بالمؤهلات المهنية، وفي ظل نطاق دولي لمهنة المحاسبة فإن المحاسبين المؤهلين سواء كانوا من الأفراد أو المكاتب يبحثون

[1] -المرجع السابق ص 177

بشكل متزايد على أن يتم الاعتراف بهم في البلاد الأجنبية وغالبا ما يرون تلك الحواجز غير معقولة.

ب) إن الطلب على الاعتراف بمؤهلات المحاسبة الأجنبية قد أعطى قوة دافعة عن طريق الإتمام الناجح لسلسلة مفاوضات منظمة التجارة (بارغواي) والاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (GATS)، هذه الأخيرة اهتمت بالمشاكل الخاصة بتأهيل عملية المزاولة في بلاد أخرى وذلك من جانبين هما:

الأول: إنها تتطلب من البلاد أن تدير قواعد إعطاء الترخيص بطريقة معقولة وموضوعية وبشكل متكامل، وأن تمنع من استخدامها كعوائق للتجارة، أيضا مطلوب من البلاد أن تحدد إجراءات خاصة للتحقق من صلاحية وجدارة المهنيين من البلاد الأخرى.

الثاني: إنها تشجع البلاد على الاعتراف بمؤهلات البلاد الأخرى سواء بشكل مستقل ذاتيا أو من خلال اتفاقيات الاعتراف المتبادل.

المطلب الثالث: المحاسبة وتحديات العولمة

1-المقصود بالعولمة

جاءت العولمة كمفهوم في أدبيات العلوم الاجتماعية الجارية كأداة تحليلية لوصف عمليات التغيير في مجالات مختلفة، كما إنها عملية مستمرة يمكن ملاحظتها باستخدام مؤشرات كمية وكيفية في مجالات السياسة والاقتصاد والتكنولوجيا، وأهم عناصر العولمة ازدياد العلاقات المتبادلة بين الأمم وانتشار المعلومات والأفكار.

هناك صعوبة في إيجاد تعريف محدد ودقيق للعولمة نظراً إلى تعدد تعريفاتها التي تتأثر بطبيعة التخصص الذي ينتمي إليه الباحثون من جهة، وأفكارهم الأيديولوجية من جهة أخرى، وتشير بعض الدراسات أن علماء الاقتصاد أول من وضعوا المعاني الأولى للعولمة على الرغم من اختلافاتهم في دقة معناها[1]، فعلماء السياسة ينظرون إلى العولمة من زاوية إزالة الحواجز والحدود الجغرافية وفقدان السيادة للدولة على أراضيها وحدودها السياسية، وعلماء الاجتماع ينظرون إليها من زاوية ذوبان حضارات الدول فيما هو آت من الخارج من ثقافات وأفكار، أما علماء الاقتصاد فينظرون إليها من زاوية إزالة الحواجز التي تحد من انتقال السلع والخدمات وانتقال رؤوس الأموال حتى تكون سوقاً عالمية واحدة لمختلف عناصر الإنتاج التي تقبل الحركة[2].

[1]VINCENT BANDRAND, (les éléments clés de la mondialisation). collection studyrama, 2002 , paris, P 25

[2] – إبراهيم توهامي، إسماعيل قيرة، (العولمة والاقتصاد غير الرسمي). دار الهدى للطباعة و النشر، عين مليلة الجزائر، 2002 ص، ص 11-12

2- لجنة معايير المحاسبة الدولية وعولمة مهنة المحاسبة

منذ أوائل الستينات ولأسباب كثيرة، طرحت تساؤلات حول دور المحاسبة في النشاط الاقتصادي، وحول دور المحاسبين في المجتمع، فقد طرح المهتمون بالشؤون المالية والاقتصادية في الدول الصناعية تساؤلات عدة عن ذلك الدور، وكان لتلك التساؤلات آثار بليغة في المحاسبة وفي عمل المحاسبين، فقد صاحبها إعادة تقييم داخل المهنة، لدور المحاسب في المجتمع ونشطت الجمعيات والمعاهد المحاسبية المهنية في البلدان الصناعية، فشكلت لجان خاصة من ذوي العلم والخبرة لتحديد ذلك الدور الذي فرضه المجتمع، ولأغراض وضع قواعد عامة تكون أساساً للأحكام المحاسبية المتفرقة فقد قام علماء وخبراء في المحاسبة بدراسات محاسبية مقارنة بين البلدان الصناعية، محاولين الاستفادة في كل بلد من الخبرات المتوفرة في البلاد الأخرى، ولم يكن وضع معايير عامة تحكم مهنة المحاسبة أمراً سهلاً وبقي التوفيق صعباً بين ما سبق من المعالجات الموجودة المتباينة والمتضاربة حتى تاريخ 29 يونيو 1973 حيث خرجت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى حيز الوجود أثر اتفاق الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية على تأسيس اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة لتقوم بوضع ونشر المعايير المحاسبية الدولية بهدف تطوير وتعزيز مهنة محاسبة مترابطة ذات أصول منسقة معروفة ومحددة.

وترتب على وضع معايير محاسبية دولية متعارف عليها أن أصبحت مهنة المحاسبة كغيرها من المهن الأخرى لها معاييرها ومبادئ ممارستها وأخلاقياتها المتعارف عليها دولياً حيث يمكن الرجوع إليها والوقوف عليها عند الحاجة وباستخدام تلك المعايير في الممارسة والتقيد بها، يمكن الحد من الاجتهادات وتعدد المعالجات للموضوع الواحد.

ظهر الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى حيز الوجود نتيجة لمبادرات قدمت سنة 1973، ووافق عليها المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد في ميونخ سنة 1977، وقد أخذ على عاتقه تطوير وتحسين مهمة المحاسبة في العالم بمعايير متجانسة قادرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية متجانسة للمصلحة العامة وأن الاتحاد منظمة للهيئات المحاسبية التي لا تسعى إلى الربح وغير حكومية وغير سياسية.

يبادر الاتحاد الدولي للمحاسبين بالتعاون مع الهيئات الأعضاء ومنظمات المحاسبة الإقليمية وغيرها من المنظمات العالمية، وينسق ويرشد الجهود الإلزامية إلى توفير بيانات عالمية فنية وسلوكية وتعليمية لمهنة المحاسبة.

العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين مفتوحة لهيئات المحاسبة المعترف بها قانونياً أو بحكم الإجماع في أوطانها كمنظمات ذات أهمية لها سمعتها الحسنة في مهنة المحاسبة، ومن المفترض أن الخدمات المقترنة بالجودة العالية دائماً يفرض بأن تكون المعايير المهنية التي تسير هذه الخدمات ذات

جودة عالية أيضاً، وعندئذ تسهل المعايير العالية ممارسة عالمية في مهنة المحاسبة، وتشمل العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين العضوية في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة.

لقد مارس المحاسبون تقليدياً عملهم على المستوى العالمي، سواء كانوا أفراداً أو مؤسسات وكان الدافع وراء هذه الحركة عولمة التجارة (السلع والخدمات) التي أخذت في التسارع في السنوات الأخيرة، فعندما تعددت جنسيات المؤسسات (المؤسسات عبر الحدود)، بدأت تلك المؤسسات تطالب بأن يكون مستشاروها الماليون متعددي الجنسيات أيضاً، ونتيجة لذلك نظم المحاسبون المهنيون أنفسهم في شكل شركات لتقديم مدى واسعاً من الخدمات في العالم أجمع.

وتضع الجات جملة من القواعد لضبط التدخل الحكومي في السوق وذلك للتكفل بأن يتمتع مقدمو الخدمات ذات الطابع الدولي، سواء كانوا أفراد أو مؤسسات، نفس الامتيازات التي يتمتع بها أقرانهم أو منافسوهم، تعالج الجات العقبات التنظيمية التي أمام التجارة الدولية والاستثمار الأجنبي في الصناعات الخدمية، ومن بينها ممارسات المحاسبة وغيرها من المهن عبر الحدود، وذلك بوضع قواعد ترمي إلى :

أ) التكفل بأن يتمتع مقدمو الخدمات ذات الطابع الدولي من أفراد ومؤسسات بنفس المزايا التي يتمتع بها أقرانهم أو منافسوهم المحليون بحكم التعليمات الحكومية.

ب) إزالة العقبات العنصرية في الدخول إلى السوق والممارسة من أشخاص من أقطار أخرى وذلك بالتركيز على القضايا التي تتعلق فقط بالمؤهلات المحاسبية.

ج) توفير اتفاقية لجميع مقدمي الخدمات فيما يتعلق بالقواعد التي تحكم الاعتراف بالمؤهلات.

وفي جوهرها فإن الجات تريد أن تكفل بأن يتمتع الأفراد من بلد ما الراغبون في تقديم خدمات ببلاد أخرى بنفس المزايا التي يتمتع بها أقرانهم في تلك البلاد، فمتطلبات الاعتراف لا يجب أن تشكل عائقا أمام التجارة و الخدمات، ومن المأمول أن توضع القواعد لكل قطاع على أساس أن تكون متطلبات الترخيص مبنية على أساس الموضوعية والشفافية، وذلك لضمان جودة الخدمات.

وتطالب الجات أيضاً بأن يكون لدى الأقطار إجراءات كافية نافذة للتأكد من مؤهلات مهنيي الأقطار الأخرى الذين يطالبون بالحق في عرض خدماتهم فيها، وهذا سيكون له أثار على الجانبين من منظمات المحاسبة المهنية وسلطات الترخيص والتنظيم.

وبالرغم من هذه التطورات بقيت المعاهد والمؤسسات والسلطات التنظيمية الوطنية مترددة في قبول مؤهلات المحاسبين الأجانب المهنية في الخدمات الواقعة تحت تلك النظم، ووضعت شروط الإقامة والجنسية ومتطلبات تعليمية وامتحانات خاصة، وهي شروط من الصعب تلبيتها في أغلب الأحيان

وعلاوة على ذلك فإن بعض هذه الشروط لا تمت إلى المؤهلات المهنية بصلة وبحكم المدى الدولي لمهنة المحاسبة يسعى المحاسبون المؤهلون، أفراداً ومؤسسات، بشكل حثيث إلى الاعتراف بهم في الأقطار الأجنبية، وغالباً ما يرون مثل هذه الحواجز لا مبرر لها.

3- الاتحاد الدولي للمحاسبة وعولمة المهنة

يعترف مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بوجود سوق دولية أمام خدمات المحاسبة، وبفرص متساوية أمام كافة المهنيين المؤهلين، ويشجع المنظمات المهنية المحاسبية والسلطات الوطنية على الاعتراف بمؤهلات المحاسبين المحليين والأجانب، إلا أن الأكثر أهمية هنا هو المصلحة العامة حيث يؤمن الاتحاد الدولي للمحاسبين، أنه يجب ألا يغيب عن بال أي جهود متبادلة أن هناك حاجة قصوى لمراعاة واحترام المعايير بكل أمانة، وفي هذا المجال هناك معايير دولية يمكن الاهتداء إليها، ومن بينها المعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والمعايير الصادرة عن اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة التي يمكن أن تكون ذات فائدة.

وعلى ضوء ما ذكر أعلاه، أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين بيان السياسة هذا لكي تستعمله الهيئات العضو فيه وغيرها من الأطراف التي قد تستفيد منه، وستساعد أحكام هذا البيان في تنفيذ أحكام الجات وتساعد أيضاً في التكفل بمراعاة معايير المؤهلات المهنية.

4- الاعتراف بمؤهلات المحاسبة عبر الحدود

تقليدياً كان الاعتراف المتبادل بمؤهلات المحاسبين المهنيين بين مجال وآخر يتم بواسطة المنظمات المهنية ذات العلاقة الوطيدة فيما بينها، والتي لها نفس التقاليد والأهداف والغايات، إلا أن هذا الاعتراف كان يتم أحياناً بواسطة السلطات التي تصدر التراخيص متى كانت هذه السلطات هي التي تسمح بالمراجعة والتصديق وغيرها من الأعمال المخصصة بدلاً من الهيئة المهنية.

بصورة عامة فإن الاعتراف مشترط بوجود شخص يتمتع ببعض المتطلبات في التعليم والخبرة أو الامتحانات أو الإقامة، لمعرفة الفوارق في التشريعات المعنية، إلا أن هذه الممارسات لم تكن منتشرة بسبب العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسة المتضاربة أحياناً وقد نجحت المتطلبات المختلفة للاعتراف بالمحاسب مثل الاختلاف في النظم التعليمية، والفوارق الموجودة في معايير المحاسبة والمراجعة، والقوانين واللوائح ذات العلاقة، وأيضاً الفوارق في كيفية تنظيم المهنة في مختلف البلدان في عرقلة التنقل والحركة، أضف إلى ذلك متطلبات الجنسية والإقامة التي تأتي بحواجز إضافية.

5- مبادرات الاعتراف الثنائي

بالرغم من أن الجات متعددة الجنسية في مداها، إلا أنها تترك مجالاً للتنفيذ الثنائي، ويعتقد الاتحاد الدولي للمحاسبين بأن أكثر الطرق فاعلية هي مبادرات الاعتراف الثنائي، فالاختلاف الموجود في مستويات التعليم والامتحانات ومتطلبات الخبرة والقضايا المهنية والنفوذ التنظيمي وغير ذلك من الأمور الذي تجعل من الصعب جداً تطبيق الاعتراف على أسس متعددة الجوانب، بينما الاعترافات الثنائية تمكن أي قطرين من التركيز على القضايا الرئيسية ذات العلاقة بالبيئة الموجودة فيهما، وما أن تأخذ الاعترافات الثنائية طريقها حتى تتبعها اتفاقيات أخرى مثلها، مما يؤدي فيما بعد آلياً إلى توسيع الاعتراف المتبادل إلى مدى أكبر.

6- مبادئ الاعتراف بالمؤهلات المهنية

تطالب الجات بألا يتجاوز معيار الاعترافات ما هو لازم للتكفل بجودة الخدمة، ومن المعروف أن لكل بلاد طرقها لمقارنة المؤهلات المهنية، ويجب تطبيقها بشكل عادل ومتسق على كافة الطالبين ويوصي الاتحاد الدولي للمحاسبين أن تكون طريقة التقييم مبنية على عناصر المؤهل المهني وهي من ضمن الثلاثة الآتية:

- التعليم : إجمالي المعرفة.
- الامتحانات:اختبارات الكفاءة المهنية.
- الخبرة: التي لها علاقة بأعمال الممارسة.

المبحث الثالث: أساليب تكنولوجيا المعلومات

تميزت العقود الأخيرة من القرن العشرين بظهور تطورات كبيرة في عالم المعلومات والاتصالات، أدت إلى التوسع في استخدام الحاسوب وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات في إنجاز مختلف الأعمال في الشركة بهدف التحكم في الكم الكبير من المعلومات اللازمة لإدارتها، خصوصا في ظروف المنافسة الشديدة كما أن استخدام نظم المعالجة الآلية للبيانات أدى إلى خلق بيئة ساعدت على الوقوع في الأخطاء وارتكاب جرائم الغش، بالإضافة إلى حدوث بعض المخاطر تتمثل في الخطر الحتمي وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف.

المطلب الأول: المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات

1-المقصود بالمراجعة في ظل المحاسبة الآلية

لم يتغير مفهوم المراجعة نتيجة ظهور الأنظمة الإلكترونية، واستخدامها في المجال المحاسبي كما أنه لا يوجد فرق بين مفهوم مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية المعقدة، وتلك النظم غير المعقدة إلاّ أن الاختلاف بين بيئة نظم المعلومات المحاسبية اليدوية والبيئة الإلكترونية، كان له تأثير على تنفيذ مهام عملية المراجعة من عدة نواحي، منها التأثير على الأساليب والمداخل المستخدمة في عملية المراجعة، ويمكن توضيح الفرق بين البيئتين كما يلي[1]:

أ) مفهوم بيئة نظم المعلومات المحاسبية اليدوية : هي البيئة التقليدية التي يتم فيها استخدام الأسلوب اليدوي لمعالجة البيانات، في جميع أو معظم العمليات الخاصة بالنظام.

ب) مفهوم بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية: هي البيئة التي يتم فيها استخدام الحاسب الإلكتروني لمعالجة البيانات، سواء في مرحلة الإدخال، أو مرحلة التشغيل، أو مرحلة المخرجات.

وعليه فإن استخدام جهاز أو أكثر من أجهزة الحاسب الإلكتروني في معالجة البيانات المالية وسواء كانت هذه الأجهزة ملك للشركة أو ملك لأطراف خارجية، تجعل نظام المعلومات المحاسبي للشركة نظام معلومات محاسبي إلكتروني.

أما المراجعة في ظل المحاسبة الآلية للمعلومات فهي عملية جمع وتقييم، لتحديد فيما إذا كان استخدام الحاسب يساهم في حماية أصول الشركة ويؤكد سلامة بياناتها ويحقق أهدافها بفاعلية ويستخدم

---

[1] –حسن عبد الحميد العطار، (نموذج مقترح لتقييم مخاطر بيئة التشغيل الالكتروني مدخل لتدعيم دور مراقب الحسابات في ظل التحديات المعاصرة). مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، المجلد الثاني والعشرون العدد الأول، 2000، ص56

مواردها بكفاءة[1]، وبناءا على التعريف السابق فأن هدف المراجعة في ظل المراجعة الآلية للمعلومات يجب أن يتركز على التحقق من وجود[2]:

- نظم معلومات محاسبية ملائمة توفر المعلومات لإعداد القوائم والتقارير السليمة بكفاءة عالية.
- نظام فعال للرقابة الداخلية يمنع حدوث الأخطاء والمخالفات أو يقللها إلى حدها الأدنى.

2- أهمية وأهداف المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات

2-1- أهمية المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات

لا يمكن للمراجع أداء مهمته في مراجعة العمليات المحاسبية الالكترونية دون استخدام الحاسوب وذلك للأسباب التالية :

- التطور المستمر في مهام وإجراءات المراجعة نتيجة التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية.
- توفير الوقت اللازم لأداء عملية المراجعة لما يترتب عن المراجعة.
- تحسين جودة عملية المراجعة بشكل عام.

وبما أن عملية المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات، تتطلب بأن يكون لدى المراجع معرفة ودراية بطبيعة النظام الالكتروني، فإنه من الأفضل مشاركة المراجع في تصميم جوانب الرقابة والمراجعة، حيث أن مشاركة المراجع في تصميم النظام سوف تكون أكثر حساسية وضرورية في حالة نظم التشغيل المتقدمة كما أنها تساهم في تحقيق الأمور التالية[3]:

- ضمان اكتشاف الأمور الشاذة وتقليل احتمال التحايل والتلاعب بالحاسب الالكتروني نظرا لإمكانية وضع نظم رقابية محاسبية أفضل.
- تمكن المراجع من استخدام أساليب أفضل لجمع الأدلة والقرائن وتزيد من احتمال اكتشاف الأخطاء والغش.
- معالجة المشكلات المتعلقة بفقدان الدليل المستندي وعدم توافر مسار للمراجعة.
- تزويد المراجع بنسخ لكل البرامج المتعلقة بالتطبيقات المحاسبية الهامة والتعديلات فيها.

[1] -سهير شعراوي جمعة، (المراجعة علم ومهنة). كلية التجارة جامعة الزقازيق بنها، بدون ناشر، 1996، ص11

[2] -احمد حلمي جمعة، (التدقيق الحديث للحسابات). دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 1999، ص191

[3] -صادق حامد مصطفي، (إدارة خطر الاكتشاف في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات). المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد العدد التاسع، 1998، ص 340

2-2- أهداف المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات

إن استخدام نظم الحاسوب لإنجاز أعمال المراجعة تسمح للمراجع بالاستفادة من إمكانيات الحاسوب في تنفيذ هذه الأعمال بسرعة وبدقة أكبر حيث تمكنه من استخدام برامج الحاسوب لقراءة البيانات المطلوب التحقق منها واختيار العينات وإجراء الخطوات اللازمة لجمع الأدلة، كما تساعده في تنفيذ الاختبارات المنطقية والحسابية وبالتالي سهل الحاسوب للمراجع عملية التحقق من صحة العمليات السابقة وبتكلفة أقل من تكلفة الأداء اليدوي أي أن استخدام الحاسبات الإلكترونية في إدارة البيانات المحاسبية قد أدى أو يساهم في تحقيق الأهداف التالية[1]:

أ) **الاقتصاد** : أي أن هدف المراجع فحص استخدام الحاسوب للتأكد من أنه يستخدم بأقصى طاقة ممكنة لخدمة الشركة وبأقل التكاليف ويوفر المعلومات والبيانات المطلوبة في الوقت المناسب مما يعود بالمنفعة على الشركة.

ب) **الفعالية** : أي أن هدف المراجع فحص فعالية الأدوات الرقابية للتأكد من كفاءة نظام الرقابة الداخلية في جميع الأنشطة الإدارية والمالية والتشغيلية.

ج) **الكفاية** : أي أنه يجب على المراجع التحقق من استخدام الحاسوب لتلبية المتطلبات الأكثر أهمية بالنسبة للشركة بحسب مفهوم الأهمية النسبية.

د) **الحماية** : بمعنى أن يتأكد المراجع من حماية النظام من مختلف المخاطر المرافقة لاستخدامه ومن أهمها انهيار النظام وفقدان البيانات الحاسبية المخزنة على الأقراص ومشكلات الفيروسات وسرقة البيانات أو التخريب المتعمد الذي قد تتعرض له النظم لتغطية المخالفات التي قد يرتكبها بعض العاملين.

3- دور المراجع في ظل المعالجة الآلية للمعلومات

ينص المعيار (401) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين أنه على المراجع أن يتمتع بالمعرفة الكافية بأسلوب عمل نظم المعلومات الحاسوبية بهدف تخطيط وإدارة ومعاينة الأعمال المنفذة وعليه أن يقرر فيما إذا كانت هناك حاجة إلى الاستعانة بمهارات متخصصة في مجال نظم المعلومات الحاسوبية[2].

قد يكون من الضروري استعانة الشركة بأخصائيين في مراجعة عمليات التشغيل بالحاسب خاصة في ظل التعقيدات الكبيرة المتعلقة بنظم التشغيل المباشر، فضلاً عن الخطر المقترن بتلف وتدمير

---

[1] –السيد احمد السقا، (المراجعة الداخلية الجوانب المالية والتشغيلية). الجمعية السعودية للمعالجة، الإصدار الثاني عشر، الرياض 1997، ص 470

[2] –الاتحاد الدولي للمحاسبين، (المعايير الدولية للمراجعة). ص131

الملفات أثناء الاختبار، لذلك فإن من أهم السمات التي تكون مطلوبة ويجب أن تتوافر لدى المراجع في ظل البيئة الإلكترونية تتمثل في[1]:

- غريزة المراجعة.
- الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة.
- الخبرة في الصناعة والإدارة.
- الخبرة والإلمام بنظام التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية.

وحسما للجدل حول المهارة الفنية المطلوب توفرها لدى المراجع فقد أوصى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بأن تتوفر كحد أدنى لدى المراجع الكفاءات التالية[2]:

- معرفة أساسية لنظم الحاسوب ومكوناتها ووظائفها وإمكانياتها التشغيلية.
- المقدرة على التصميم وإنشاء خرائط لتدفق النظم الحاسوبية وتحليلها للتعرف على مواطن القوة والضعف في هذه النظم.
- خبرة عامة بلغات البرمجة تسمح له بكتابة برامج بسيطة والإلمام بأساليب المراجعة في بيئة الحاسوب.

أما من ناحية المسؤولية التي تقع على عاتق المراجع اتجاه برامج وأجهزة الحاسوب تتمثل في نشرة معايير المراجعة رقم (20) والتي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، والتي تختص بمسؤولية المراجع عن تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وكذلك مسؤوليته عن التقرير عن ذلك إلى الإدارة وذلك من خلال النص التالي [3]:

(يجب على المراجع أن يبلغ كلاً من الإدارة العليا للشركة، ومجلس إدارتها بأي مواطن ضعف جوهرية في نظم الرقابة الداخلية أثناء عمليات فحص التقارير المالية و التي لم يتم معالجتها، أو تصحيحها قبل فحصها، ويفضل أن تتسم الاتصالات بين المراجع والشركة محل المراجعة في صورة تقرير مكتوب حتى يمكن تفادي احتمال سوء الفهم، وإذا اكتفى المراجع بتبليغ المسؤولين بالشركة شفويا، فعليه أن يشير إلى ذلك بكتابة ملحوظة في أوراق عمل المراجعة).

---

[1] –احمد حلمي جمعة، (مرجع سابق)، ص 209

[2] –صادق حامد مصطفي، (مرجع سابق)، ص 342

[3] –احمد حلمي جمعة، (مرجع سابق)، ص104

3- ماهية مخاطر المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات

عرفت معايير المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية خطر المراجعة على أنه فشل المراجع بدون قصد في تعديل رأيه في القوائم المالية بطريقة ملائمة رغم أن هذه القوائم محرفة تحريفا جوهريا[1] ونظرا للآثار البالغة التي أحدثتها نظم التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية في عملية المراجعة فقد حاز موضوع خطر المراجعة اهتمام العديد من الجهات المهنية وخاصة أن جودة عملية المراجعة ترتبط بدرجة اكتشاف المراجع للأخطاء والغش (التحريفات) بأنواعها، فكلما زادت جودة عملية المراجعة قل خطر المراجعة، مما يعطي الثقة اللازمة للمراجع في إبداء رأيه الفني المحايد في مدى صحة وصدق القوائم المالية المعدة الكترونيا.

3-1 مكونات خطر المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات

تتمثل مكونات خطر المراجعة في الخطر الحتمي، وخطر الرقابة، وخطر الاكتشاف، وفيما يلي هذه المكونات :

3-1-1 الخطر الحتمي

يعتبر الخطر الحتمي من مكونات خطر المراجعة، وعوامل أو مؤشرات هذا الخطر لا يمكن تجاوزها عند تخطيط عملية المراجعة ونظرا لهذا الدور فقد عرفت المنظمات المهنية الخطر الحتمي[2] على أنه قابلية تعرض رصيد حساب معين، أو نوع معين من العمليات، لحدوث خطأ جوهري، ويكون جوهريا إذا اجتمع مع غيره من الأخطاء في أرصدة الحسابات أو عمليات أخرى وذلك مع عدم وجود إجراءات رقابة داخلية، ولا شك أن نسبة الخطر الحتمي تتأثر بالخصائص الفريدة لطبيعة أعمال الشركة فضلا عن طبيعة نظام التشغيل الالكتروني المطبق والصعوبات التي يفرضها هذا النظام فيما يتعلق بكيفية مراجعة هذا النظام علاوة على تعقيد أداء عملية المراجعة.

فالتعديلات في مسار المراجعة المتعلقة بنظم التشغيل الالكتروني للبيانات تتمثل أساسا في الدليل ألمستندي للعملية، ونظرا لأن المستندات المستخدمة في إدخال البيانات للحاسب قد يحتفظ بها لفترة قصيرة من الوقت، أو قد لا توجد مستندات للمدخلات على الإطلاق في بعض نظم المحاسبة الالكترونية نظرا لإدخال البيانات بشكل مباشر إلى النظام، لذلك لا بد للمراجع زيارة الشركة بشكل متكرر خلال السنة وذلك لفحص المعاملات في الوقت التي ما تزال فيه النسخة.

[1] -محمد عبد الفتاح الصحن وآخرون، (أصول المراجعة). الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000، ص100

[2] -محمد الفيومي محمد، عوض لبيب، (أصول المراجعة). المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص 149

نظرا لمسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش والمخالفات، لذلك لا بد للمراجع من تقييم مستوى الخطر الحتمي عند التخطيط لعملية المراجعة مما يزيد من فاعلية قرارات المراجع في اكتشاف تلك الأخطاء والمخالفات التي يؤدي إلى التحريف الجوهري في القوائم المالية.

3-1-2 خطر الرقابة[1]

يعرف خطر الرقابة على أنه احتمال عدم منع أو كشف الأخطاء الجوهرية، بواسطة هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، وما يحتويه من سياسات وإجراءات، وبما أن هيكل الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الآلية للمعلومات يختلف عن هيكل الرقابة الداخلية التي تتم بشكل يدوي، فإن تقدير خطر الرقابة يتم وفقا لمناهج مختلفة، حيث أن هيكل الرقابة الداخلية الآلية ينطوي على بعض الضوابط الرقابية الأخرى للوقاية ضد نوعين من الأخطار هما[2]:

- خطر الوصول إلى ملفات البيانات السرية، نظرا لإمكانية عدد كبير من الأشخاص الوصول إلى الوحدة المركزية لمعالجة البيانات، ولتفادي سهولة الوصول إلى النظام يخصص كلمة سرية لكل شخص مصرح له باستخدام النظام.
- خطر ضياع مسار المراجعة بقصد إخفاء حالات الغش والتلاعب بواسطة المنفذين، وذلك من خلال عمليات التحديث الفورية للملفات الرئيسية حيث يتم تحديث الملفات الرئيسية بصفة مستمرة.

3-1-3 خطر الاكتشاف[3]

يقصد بخطر الاكتشاف احتمال فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية التي لم يتم منع حدوثها أو اكتشافها من خلال نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، وتجدر الإشارة إلى أن خطر المراجعة يمثل احتمال مشترك لمكوناته الثلاثة (الخطر الحتمي، وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف) ويعتبر خطر الاكتشاف العنصر الوحيد القابل للتحكم من قبل المراجع من خلال زيادة أو تخفيض حجم الاختبارات الأساسية، حيث يستطيع المراجع التحكم في خطر لاكتشاف في مرحلتي تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة عن طريق القيام بتحليل وتقييم الخطر الحتمي، وكذلك فحص وتقدير خطر الرقابة، ويمكن للمراجع تقليل نسبة خطر الاكتشاف عن طريق القيام باختبار الالتزام بنظم الرقابة الداخلية، ويقوم المراجع بهذا الاختبار عن طريق عمل زيارات متكررة لمواقع وفروع الشركة محل المراجعة أسبوعيا أو شهريا، وذلك لملاحظة تشغيل أنظمة الرقابة وتزداد أهمية القيام بهذا الاختبار كلما ازدادت نظم المعالجة الآلية تقدما وتعقيدا.

---

[1] –عبد الفتاح الصحن وآخرون، (مرجع سابق)، ص 106

[2] –حامد صادق مصطفي، (مرجع سابق)، ص 337

[3] –مرجع سابق، ص339

المطلب الثاني: إجراءات وأساليب المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات

1-إجراءات المراجعة

يقصد بإجراءات المرجعة تلك الممارسات أو الخطوات التي يجب على المراجع القيام بها لتحقيق أهداف المراجعة، حيث يتم توضيح هذه الإجراءات في برنامج المراجعة، ولا توجد اختلافات جوهرية بين إجراءات المراجعة في النظم اليدوية والنظم الحاسوبية، سوي أن الأخيرة تمكن من الاستفادة من قدرات الحاسب في أداء معظم مهام المراجعة، لذلك فإن المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات يجب أن تشمل جميع مكونات نظام المعلومات المحاسبي مثل العاملين، الأجهزة، البرمجيات، وقواعد البيانات، ولا بد للمراجع في بيئة الحاسوب من أن يستخدم إجراءات مراجعة مختلفة عن تلك المطبقة في ظل النظم اليدوية، تتميز معالجة البيانات بالحاسوب بالسرعة والدقة العالية مما يؤدي إلى انخفاض احتمال حدوث أخطاء الإهمال،ويمكن تقسيم إجراءات المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات إلى المراحل التالية[1]:

أ- **المراجعة المبدئية** : يقوم المراجع بهذه الخطوة في بداية تشغيل النظام الحاسوبي، وتهدف هذه الخطوة إلى تكوين فكرة واضحة عن آلية تدفق العمليات داخل نظام المعلومات المحاسبي الآلي، وإلقاء الضوء على مدى استغلال الحاسوب في عمليات التشغيل، وتحديد مدى اعتماد التطبيقات المحاسبية وماهية الضوابط الرقابية

ب- **اختبارات الالتزام** : يقوم المراجع في هذه المرحلة بفحص وسائل الرقابة قبل تشغيل النظام الحاسوبي، والأفضل أن يشارك في وضع أساليب الرقابة الخاصة بهذا النظام، والهدف من هذه المرحلة تحديد مواقع القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تحديد إمكانية الاعتماد عليه وكذلك حجم الاختبارات التي يجب القيام بها وطبيعة أدلة المراجعة المطلوبة وتوقيت القيام بالمراجعة وتحديد الأنشطة والعمليات التي تحتاج إلى التركيز عليها والتي يتم على أساسها تحديد حجم الاختبارات التفصيلية وتهدف اختبارات الالتزام إلى الإجابة على الأسئلة التالية[2]:

- هل تم تطبيق الإجراءات الرقابية الضرورية ؟
- كيف يتم تنفيذ هذه الإجراءات؟
- من الذي يقوم بتنفيذها؟

---

[1] -محمد سمير كامل، (مرجع سابق)، ص 138

[2] -السقا السيد أحمد، (مرجع سابق)، ص466

وبشكل عام فإن البرامج الحاسوبية تتضمن أدوات رقابية متعددة متضمنة فيها ويتم وضعها من قبل المبرمجون ومحللو النظم، وذلك لنقل جزء من مهمة فحص العمليات من الأفراد إلى أجهزة الحواسيب بعد التحقق من إمكانية الاعتماد على إجراءات الرقابة والثقة بها.

يبدأ المراجع بالمرحلة الأخيرة للمراجعة وهي أجراء الاختبارات التفصيلية وفحص مدى الثقة في تشغيل البيانات وذلك عن طريق [1]:

- التأكد من أن البيانات الأولية التي تم تغذية الحاسوب بها هي بيانات حقيقية وموثوق بها.
- إجراء مراجعة فجائية أثناء تشغيل البرنامج على الحاسب.
- التحقق من أن سند المراجعة والأدلة المؤيدة للتشغيل تمكن من الحكم على مدى دقة وكمالية البيانات المعدة الكترونيا.
- التأكد من أن مخرجات النظام من المعلومات سليمة ودقيقة ومتكاملة.
- التأكد فيما إذا كان مخطط البرنامج لا علاقة له بتشغيل الآلات وأن القائم بتشغيل الآلات لا صلة له بالملفات والنسخ المحفوظة في المكتبة.

فإذا تبين للمراجع دقة نتائج التشغيل واكتمالها فإنه يمكن أن يؤكد كفاية وفعالية أدوات الرقابة وفي هذه الخطوة يقرر المراجع فيما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء مراجعة إضافية وبالتالي تعديل برامج المراجعة.

2-أساليب المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات

على الرغم من الآثار الكثيرة المرافقة لاستخدام الحاسوب في إدارة البيانات المحاسبية فإن معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها لم تتأثر، فقد بقيت المفاهيم الأساسية ومستويات المراجعة المعروفة هي الإطار العام لعملية المراجعة يدوية كانت أم آلية، أي أن الاختلاف بين المراجعة في بيئة الحاسوب وبين المراجعة اليدوية ينحصر فقط في الأساليب المستخدمة في تنفيذ عملية المراجعة والتي تعتمد على إمكانية الحاسوب كليا أو جزئيا بحسب مستوى تطور النظام وبحسب خبرة المراجع.

وقد صاحب التطور الكبير في استخدامات الحاسوب حدوث تغييرين هامين نجم عنهما تعقد عملية جمع أدلة الإثبات هما :

- يتمثل في تغير الحامل الذي يحوي البيانات المحاسبية من الشكل الورقي إلى الشكل الالكتروني على الأقراص وغيرها.
- يتمثل في الحجم المتزايد من البيانات المطلوب فحصها وتدقيقها.

[1]- مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 118

توجد العديد من أساليب المراجعة في بيئة الحاسوب أهمها :

2-1 المراجعة حول الحاسوب

هذا الأسلوب في المراجعة يعتمد على خطوات المراجعة اليدوية نفسها إذ يتجاهل مراجع الحسابات وجود الحاسب وكذلك استخدامه في عمليات المراجعة ولا يحاول الاستفادة أو التعرف إلى كيفية تشغيله ومعالجة البيانات والمعلومات فيه، ويقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بإعداد البيانات (المدخلات) من بدايتها حتى إدخالها في جاهز الحاسب يدوياً ويقوم بعد إدخالها ومعالجتها آليا داخل الحاسب وبعد خروجها من الحاسب (مخرجات) بأجراء مطابقة لها مع النتائج التي توصل إليها يدوياً وقد استخدم الأسلوب في بدايات استخدام الحاسب في معالجة البيانات المحاسبية آلياً[1]، إذ أن مراجعي الحسابات لم يحاولوا التعرف إلى هذا الحاسوب و إلى تشغيله ومعالجة البيانات المحاسبية ظناً منهم بأن هذه البيانات (المدخلات) التي أعدوها كانت صحيحة فسوف تكون المخرجات أيضا صحيحة لأن الحاسوب لا يخطئ، وعلى العموم عند استخدام المراجعة حول الحاسوب يجب على مراجع الحسابات التمكن من الوصول إلى قدر كاف من المستندات الأصلية والبيانات التفصيلية للمخرجات التي يمكن قراءتها بسهولة ويتحقق ذلك في المجالات التالية[2]:

- توفر المستندات الأصلية على نحو يسهل قراءتها.
- إعداد بيانات بالمخرجات أعدادا مفصلاً يمكن المراجع من تتبع عمليات التدفق المالية فوراً وإلى الأمام أو بالعكس.
- حفظ المستندات على نحو يساعد المراجع على الرجوع إليها عند الحاجة.

وغالباً ما يكون أسلوب المراجعة حول الحاسوب مرغوباً في المؤسسات التي ترغب بالاحتفاظ بالمستندات الأصلية والمخرجات التفصيلية للاستفادة من المعلومات الواردة فيها عند الحاجة.

2-2 المراجعة من خلال الحاسوب

هذه المراجعة تحتم على مراجع الحسابات أن يكون على دراية ومعرفة بكيفية استخدام الحاسوب وبذلك يستطيع إجراء عملية المراجعة آلياً و التعرف إلى البرامج المستخدمة في مجال المراجعة خلال الحاسوب وعلى نظم تشغيلها وقدرتها على استبعاد العمليات غير المقبولة ورفضها أو تتبع تصحيحها ومن ثم معالجتها المعالجة المطلوبة، وهذا الأسلوب يكسب المراجعين خبرة كافية في مجال أنظمة التشغيل وفي مجال التطبيقات الإدارية والمحاسبية المستخدمة في الحاسوب، وهناك عدة أساليب يمكن أن يستخدمها المراجع في المراجعة الآلية نذكر منها ما يلي :

---

[1] -خالد أمين عبد الله، (علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية). دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2000، ص 341

[2] -علي حاج بكري، (أصول المراجعة). جامعة حلب، 2004، ص 38

أ) **أسلوب منهج البيانات الاختيارية :** يقوم المراجع هنا باختبار البيانات في نظام الحاسوب لدى عملائه، ويكون الهدف من ذلك هو تحديد ما إذا كانت برامج الحاسوب لدى عملائه يمكن أن تشغل بصورة صحيحة العمليات المالية النظامية وغير النظامية، ولتحقيق هذا الهدف يقوم المراجع بإنشاء أنواع مختلفة من العمليات المالية التي يتم تشغيلها تحت أشرافه باستخدام برنامج الحاسوب للعملاء من خلال أجهزة التشغيل الحاسوبية للبيانات الخاصة بهؤلاء العملاء للعمليات النظامية وغير النظامية، وذلك لتحديد ما إذا كانت برامج الحاسوب لدى العملاء متلائمة مع أنواع مختلفة من البيانات، وفي هذه الحالة يكون المراجع على علم بكامل الأخطاء والمخالفات التي توجد في البيانات الإختبارية من خلال قيامه باختبار قائمة الأخطاء و تفصيلات المخرجات الناتجة عن البيانات الإختبارية، ويعد منهج البيانات الإختبارية منهجاً مفيداً لتقييم مدى قيام أنظمة العملاء بتشغيل البيانات ومدى توفر الرقابة بخصوص الأخطاء والمخالفات.

ب) **أسلوب المحاكاة المتوازية :** يتطلب أسلوب المحاكاة المتوازية قيام المراجع بكتابة برنامج للحاسوب يتم من خلال تكرار جزء من النظام المطبق لدى العملاء، فمثلاً يرغب المراجع في جمع جدول أرصدة المدينين لدى أحد العملاء والموجود على شكل قابل للقراءة بواسطة الحاسوب فقط بحيث يمكن تشغيل الملف الرئيسي للعميل على حاسوب المراجع أو حاسوب العميل نفسه باستخدام برنامج الحاسوب الذي وضعه المراجع، ويقوم المراجع بعد ذلك بمقارنة إجمالي الناتج عن الحاسوب مع إجمالي الأستاذ العام، ويتم استخدام أسلوب المحاكاة المتوازية استخداماً رئيسياً لتسهيل الاختبار الأساسي لأرصدة الحسابات لدى العملاء، وعند استخدام هذا الأسلوب يوجد العديد من العوامل أو الخطوات الأساسية التي يجب الإشارة إليها وهي :

- التكلفة : ترتبط هذه التكلفة بدرجة تعقد العمليات الحسابية لدى العملاء وعلى كمية البيانات التي سيتم تشغيلها.
- الشمول : يمكن تصميم المحاكاة المتوازية على عينة محددة من البيانات وليس على كامل البيانات.
- التركيز على الاستثناء : تعتمد المحاكاة المتوازية على مبدأ الاستثناء أي على بعض العمليات أو الحسابات أو الأرصدة المراد اختبارها أو المشكوك في أمرها.
- تحديد الهدف : يحدد تحديدا سابقاً الهدف أو الغرض من الاختبار المراد إجراؤه حتى يمكن التوصل إلى النتيجة المطلوبة.

ج) **أسلوب الاختبار المتكامل :** يعتبر أسلوب الاختبار المتكامل امتدادا لمدخل البيانات الاختبارية وفيه يقوم المراجع بإنشاء وحدة وهمية يمكن أن تكون قسم أو زبون أو عامل أو مورد وهمي ... الخ حيث يقوم بإدماجها ضمن ملفات، وخلال العام يقوم المراجع بإدخال عمليات افتراضية لتلك الوحدة

الوهمية، ويتم تشغيلها مع عمليات المؤسسة الفعلية وتتم مراجعة الوحدة الوهمية على مدار العام وفي أوقات مختلفة، وفي حالة أي انحراف عن النتائج المحددة مسبقا يشير إلى وجود تلاعب أو غش أو على الأقل أخطاء في النظام الحاسوبي.

د) **أسلوب التتبع والملاحظة :** يعتبر هذا الأسلوب امتدادا لأسلوب الاختبار المتكامل حيث يتم اختيار بيانات الاختبار من ضمن البيانات الفعلية للعمليات مع وضع علامات مميزة لهذه البيانات وتتبع نتائج تشغيلها عند كل نقطة من البيانات الفعلية وتتمثل البنية الأساسية لهذا الأسلوب في أنه يستخدم البيانات الفعلية للمؤسسة من تجنب استخدام القيود العكسية وبالتالي تجنب المشاكل التي قد تنجم عنها لدى فصلها، وتزداد كفاءة هذا الأسلوب إذا تم تدعيمه ببعض البيانات الاختبارية الخاطئة أو غير العادية لاختبار الحالات الخاصة أثناء عمليات التشغيل، إلا أن المشكلة تنحصر في تحديد مجموعة البيانات التي يتم وضع العلامات المميزة لها كما أنه لا يوجد ضمان لاختبار كل البرامج التي يقوم عليها النظام الحاسوبي وحتى البرامج التي يتم اختبارها لا يوجد ضمان باختبار كل أجزاء هذه البرامج بما في ذلك البرامج الفرعية للتحقق من قابليتها للتشغيل.

2-3 أسلوب المراجعة بمساعدة الحاسوب

تتميز باستخدام برامج المراجعة العامة بالحاسوب وتعتبر هذه البرامج أداة للمراجعة يتم تصميمها بواسطة مؤسسات متخصصة في عمليات المراجعة المختلفة وتمتاز برامج المراجعة العامة بالحاسوب بميزتين هما[1]:

- تصمم هذه البرامج بنفس الطريقة التي يمكن من خلالها تدريب معظم المراجعين على استخدامها في مجال التشغيل الآلي للبيانات.
- إمكانية تطبيق برنامج واحد لعدد كبير من المهام دون تحمل تكلفة تصميم عدة برامج خاصة ونتيجة للاستخدام المكثف لبرامج المراجعة العامة بالحاسوب في المؤسسات المحاسبية يجب على طلبة المحاسبة والمراجعة التعرف إليها ولهذه البرامج عدة استخدامات أهمها[2] التحقق من العمليات الحسابية من ضرب وجمع وغيرها، عمل المقارنات واستخراج النسب المحاسبية للبنود المختلفة.

[1] –وليم هنكي امرسون، (المراجعة بين النظرية والتطبيق). ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ الرياض، 1989، ص524

[2] –علي حاج بكري، (مرجع سابق)، ص 120

المطلب الثالث: معايير مراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية

تعد المعايير بمثابة النموذج الذي يجب أن يتبعه المراجع في إتمام عملية المراجعة، وتقوم الهيئات العلمية والمهنية بوضع هذه المعايير[1]، ويمكن تجميع معايير المراجعة المتعارف عليها والصادرة عن الهيئات العلمية والمهنية في معظم دول العالم تحت ثلاثة مجموعات أساسية.

1- المعايير العامة

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة[2] وتتكون هذه المعايير من التأهيل الكافي لمراجع الحسابات واستقلال المراجع، وبذل العناية المهنية اللازمة، وفيما يلي شرح للمعايير العامة:

1-1- التأهيل العلمي والعملي للمراجع

يجب أن يؤهل المراجع تأهيلاً علمياً وعملياً حتى يتمتع بمهارات متخصصة تمكنه من تنفيذ عملية المراجعة في بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، ويستطيع المراجع الاستعانة بذوي الخبرة والمهارات من العاملين معه أو من غيرهم، وتكون المسئولية الواقعة عليه متساوية في الحالتين، وقد قام الإتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار المعيار رقم (401) تحت عنوان " المراجعة في بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية"، سنة 2004، أنه على المراجع أن يمتلك المعرفة الكافية بنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية حتى يتمكن من التخطيط والإشراف والتوجيه والرقابة وفحص العمل المؤدى فيجب عليه أن يأخذ في الاعتبار المهارات المتخصصة المطلوبة لتنفيذ عملية المراجعة، ويجب أن يتوافر في المراجع وفريق المراجعة مؤهلات تمكنهم من تنفيذ عملية المراجعة.

ويستطيع المراجع الاستعانة بخبير يمتلك مهارات متخصصة، على أن يكون هذا الخبير من موظفي المراجع أو من الخارج، وفي الحالة الثانية يجب على المراجع الحصول على أدلة كافية، بأن العمل المؤدى بواسطة الخبير ملائم لأهداف المراجعة، وجاء في المعيار رقم (620) لسنة 2004 والصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، معنى كلمة الخبير على أنه " شخص أو شركة تمتلك مهارة خاصة ومعرفة وخبرة في حقل معين ما عدا المحاسبة والمراجعة"، ويجب على المراجع أن يحصل على

---

[1] –محمد الرملي محمد عبد اللاه، (إطار مقترح لمعايير المراجعة في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات). مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة سوهاج جامعة أسيوط، العدد الثاني، ديسمبر 1994، ص 243

[2] –محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، (المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية). الإسكندرية، الدار الجامعية، 2002، ص49

دليل كافي وملائم بأن العمل الذي قام به الخبير يعد ملائم لأغراض المراجعة، كما ورد في المعيار رقم (73) لسنة 1998، والصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنه على المراجع أن يتأكد من توافر عدة أمور هامة في الخبير، وهي لشهادة المهنية، السمعة، الخبرة بنوعية العمل المطلوبة منه.

1-2- التأهيل السلوكي للمراجع

يُمكن التأهيل السلوكي والأخلاقي المراجع من الارتقاء بالمهنة والمحافظة على كرامتها وتقاليدها وآدابها، فمراجع الحسابات يجب أن تتوافر فيه صفات شخصية وأخلاقية تؤهله لأداء واجبه المهني وأهم هذه الصفات الأمانة والنزاهة، والمحافظة على أسرار العملاء، والصدق والصبر والدقة في العمل والحذر في التصرفات، والمقدرة على التركيز وتقدير المسؤولية.

1-3 استقلال مراجع الحسابات

يتمثل استقلال المراجع في ممارسته لعمله بحرية تامة بعيداً عن أي مؤثرات وضغوط، مثال ذلك وجود مصالح مادية بشكل مباشر أو غير مباشر داخل الشركة محل المراجعة، أو يكون له استثمارات في أسهمها، أو أن يكون بينه وبينها علاقة تعاقدية بأي شكل كأن يكون أحد العاملين أو المديرين بها وغيرها من أشكال التعاقد، مما يؤثر على أدائه لواجباته كاملة ومن ثَم التأثير على إبدائه رأي فني محايد في تقريره.

ويرى البعض أن اعتماد المراجع على نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني الخاص بالشركة في الحصول على أدلة الإثبات، يؤدي إلى إثارة الشك حول مدى توفر الاستقلال الكافي للمراجع، نتيجة احتمال حدوث تعديلات في النظام بحيث لا يمكن أن يعتمد المراجع على كمال وسلامة البيانات، وبالتالي على المعلومات التي حصل عليها باستخدام أساليب المراجعة الإلكترونية الخاصة به.

1-4 بذل العناية المهنية اللازمة

يجب على المراجع أن يبذل في تنفيذ جميع مراحل المراجعة وفي إعداد التقرير العناية المهنية اللازمة وإلاّ فإن سلوكه في هذه الحالة لا يتفق مع آداب المهنة ويخل بواجباته القانونية، والعناية المهنية اللازمة توجب على المراجع أن يجتهد في عمله وأن يستخدم خبرته العلمية والعملية وأن يتمتع بالاستقلال ويكون مدركاً لحقوقه وواجباته المهنية وذلك عند تنفيذ عملية المراجعة.

وفي مجال تحديد مفهوم العناية المهنية اللازمة، قامت بعض الدراسات الحديثة بالتركيز على جانبين، الأول يتمثل في ضرورة التزام المراجع بقواعد وآداب وسلوك المهنة، والثاني يتمثل في مسئوليته القانونية – والتي تعد الحد الأدنى للعناية المهنية التي ينبغي توافرها في أعمال المراجعة – في

ظل البيئة الحديثة لمهنة المراجعة، وذلك بهدف رفع مستوى العناية المهنية للمراجع[1]، ومن ثَم فمن الضروري وجود لجنة أخلاق وآداب المهنة بكل مكتب من مكاتب المراجعة.

2- معايير العمل الميداني

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى القرائن – أدلة الإثبات – الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات[2]، وتشتمل هذه المعايير على ثلاثة معايير تتمثل في:

2-1 معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين

يحتوي معيار التخطيط على القواعد التي يجب على المراجع الالتزام بها عند إعداد وتطوير خطة المراجعة، ويعد التخطيط عملية مستمرة طوال فترة المراجعة، حيث يتم وضع خطة عامة متكاملة تتلاءم مع نطاق العمل المتوقع ووضع برنامج مراجعة، ويمكن تعديل الخطة العامة وبرنامج المراجعة في حالة تغير الظروف أو ظهور نتائج غير متوقعة[3]، علاوة على ذلك يجب على المراجع توثيق الخطة بالمستندات.

ولقد جاء في معيار المراجعة الدولي رقم (401) لسنة 2004 الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين أنه يجب على المراجع عند قيامه بالتخطيط لعملية المراجعة في بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية الإلمام بجميع الأنشطة المعقدة والجوهرية بهذه النظم[4].

2-2 معيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية

يقصد بنظام الرقابة الداخلية كل السياسات والإجراءات التي تتبعها الإدارة للمساعدة في تحقيق أهدافها وضمان سير العمل طبقاً لسياسات الإدارة، بما في ذلك حماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية والإعداد المناسب للبيانات المالية التي يمكن الاعتماد عليها.

ولقد قام الإتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معيار المراجعة الدولي رقم (1008) لسنة 2004م تحت عنوان " خصائص واعتبارات تقييم المخاطر والرقابة الداخلية لنظم المعلومات الإلكترونية "، حيث

---

[1] -سمير كامل عيسي، (مرجع سابق)، ص 94-96

[2] -محمد سمير الصبان، د.عبد الوهاب نصر علي، (مرجع سابق)، ص75

[3] -احمد علي إبراهيم، (مرجع سابق)، ص 257

[4] -عبد الوهاب نصر علي، د.شحاتة السيد شحاتة، (مرجع سابق)، ص17

جاء فيه أن الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية تحتوي على ثلاثة أنواع من الرقابة تتمثل في الرقابة العامة والرقابة التطبيقية ورقابة المستخدم.

كذلك قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار معيار المراجعة الأمريكي رقم (94) لسنة 2001م، تحت عنوان "اعتبارات الرقابة الداخلية في مراجعة القوائم المالية"، حيث جاء في الفقرة رقم (19) أن استخدام تكنولوجيا المعلومات يجعل الرقابة الداخلية أمام العديد من المخاطر، مثل الاعتماد على نظم أو برامج تقوم بمعالجة البيانات بشكل غير دقيق أو تعالج بيانات غير دقيقة أو الاثنين معاً أو الفقد المحتمل للبيانات.

ومن هنا كان على المراجع ضرورة القيام بدراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه في تنفيذ عملية المراجعة[1]، ومن ثَم فإن المراجع يجب عليه أن يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية مما ينتج عنه خطر عدم قدرة المراجع اكتشاف جميع التحريفات في القوائم المالية.

2-3 معيار أدلة الإثبات

دليل الإثبات في المراجعة هو " أي مستند أو بيان أو إجراء يُمكن المراجع من التأكد من صحة وصدق المعلومات المحاسبية محل المراجعة" وعلى المراجع ضرورة إدراك أثر استخدام الشركة لنظم معلومات محاسبية إلكترونية على أنواع الأدلة، وعلى إجراءات جمعها، حيث تتحول معظم المستندات الأصلية من مستندات ورقية إلى مستندات إلكترونية، كما في حفظ المستندات الخاصة بدفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ على الأشرطة الممغنطة[2]، وتتغير إجراءات جمع الأدلة الإلكترونية حيث يستخدم المراجع أساليب مراجعة الإلكترونية بدلاً من الأساليب اليدوية.

ولقد عرفت دراسة إجراءات المراجعة بمعرفة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين الأدلة الإلكترونية على أنها " معلومات تم نقلها وتشغيلها والاحتفاظ بها أو حيازتها عن طريق وسائل إلكترونية يستخدمها مراقب الحسابات لتقييم مزاعم الإدارة بالقوائم المالية".

كما قام الإتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معيار المراجعة الدولي رقم 500 لسنة 2004م، تحت عنوان "أدلة الإثبات في المراجعة"، حيث جاء فيه أنه يمكن الحصول على أدلة الإثبات عن طريق استخدام اختبارات الرقابة وإجراءات التحقق الجوهرية، حيث تمكن الأولى من الحصول على أدلة إثبات

---

[1] –احمد حسين علي، (دراسة تحليلية لدور المراجع في ضل نظم المعلومات المحاسبية الفورية). مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية كلية التجارة جامعة الاسكندرية، المجلد التاسع والثلاثون، العدد الأول، مارس 2002، ص ص 356-357

[2] –عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، (مرجع سابق)، ص 17

بما يؤكد ملاءمة التصميم والتشغيل الفعلي للنظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية، وتمكن إجراءات التحقق الجوهرية من الحصول على أدلة إثبات عن تحريفات جوهرية موجودة في القوائم المالية.

3- معايير التقرير

يعد تقرير المراجع المرحلة الأخيرة في عملية المراجعة، وهو كذلك وسيلة مكتوبة لنقل وإيصال المعلومات ورأي المراجع بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيه إلى جميع المستفيدين، كما يعد وثيقة تُمكن من إثبات قيام المراجع بتنفيذ واجباته.

ويسترشد المراجع بمعايير التقرير في إعداد تقريره من الناحية الشكلية ومحتوياته، ولقد قام الإتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معيار المراجعة الدولي رقم (700) لسنة 2004م، تحت عنوان "تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها"، ويعد الهدف من هذا المعيار هو وضع قواعد وتوفير إرشادات عن شكل ومحتوى تقرير المراجع الذي يصدره في نهاية عملية المراجعة، كما يوضح هذا المعيار ضرورة قيام المراجع بوضع رأيه مكتوباً وواضحاً عن القوائم المالية ككل، وكأساس لإبداء المراجع رأيه يجب عليه أن يقوم بفحص وتقييم النتائج المستخرجة من أدلة الإثبات، ويتضمن هذا الفحص ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية أو المعايير المحلية، ومدى اتفاقها مع القوانين السائدة. وتتمثل معايير التقرير في أربعة معايير هي[1]:

3-1 مدى أتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

تعتبر مبادئ المحاسبة المتعارف عليها معيارا يقاس عليه صدق وعرض القوائم المالية، وتتكون هذه المبادئ من الأعراف والقواعد والإجراءات اللازمة لتعريف وتحديد الممارسة المحاسبية المقبولة في وقت معين.

3-2 مدى ثبات التطبيق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

الهدف من ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمكين المراجع من إجراء المقارنة بين الفترات المختلفة، وذلك نتيجة لعدم وجود تغيرات جوهرية في المبادئ المحاسبية المطبقة، وفي حالة وجود تغيرات جوهرية يقوم المراجع بالإشارة إلى ذلك في تقريره.

3-3 مدى كفاية الإفصاح الكافي

يجب على المراجع أن يفصح بشكل كاف في تقريره عن أي معلومات هامة، مثال ذلك في حالة عدم وجود إفصاح كاف للقوائم المالية فعلى المراجع الإشارة إلى ذلك في تقريره.

[1]-محمد حسني عبد الجليل صبيحي، (مرجع سابق)، ص53

3-4 إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية

يحتوى تقرير المراجع على رأيه في القوائم المالية ككل، أو على بيان يذكر فيه أنه لا يستطيع إبداء رأيه في هذه القوائم، وفي هذه الحالة يجب عليه أن يذكر أسباب عدم إبداء الرأي.

المطلب الرابع: مشكلات المراجعة في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات

1- مشاكل خاصة بجمع أدلة الإثبات الإلكترونية

يعد الفحص الفعلي للسجلات والوثائق، والفحص الفعلي للأصول الملموسة، والمصادقات والتوثيق، والملاحظة، والاستفسار من العميل، وإعادة التشغيل، والإجراءات التحليلية من أهم أدلة الإثبات التقليدية التي يجمعها المراجع لتأكيد رأيه في القوائم المالية، إلاّ أن استخدام نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية أدى إلى توسيع نطاق أدلة الإثبات لتشمل الأدلة الإلكترونية – والتي من أهم صورها المستندات الإلكترونية والبصمة الإلكترونية والرسائل الإلكترونية – وهي أدلة لم تكن موجودة في ظل النظم اليدوية، كما أدى استخدام أساليب المراجعة الإلكترونية إلى استحداث العديد من الأدلة مثل التحليل الإحصائي وأسلوب عينات الاختبار واستعراض تفصيلي للمخرجات ومراجعة البيانات الاستثنائية[1].

إلاّ أن هناك العديد من المشاكل التي تواجه المراجع أثناء جمع أدلة الإثبات الإلكترونية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية والتي أمكن تقسيمها إلى مجموعتين رئيسين، الأولى تتمثل في مشاكل متعلقة بنظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني، والثانية تتمثل في مشاكل متعلقة بالمراجع.

1-1 مشاكل متعلقة بنظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني

تؤثر المشاكل المتعلقة بنظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني بشكل مباشر على تنفيذ عملية جمع قدر كاف وملائم من أدلة الإثبات الإلكترونية، ومن أهم هذه المشاكل تلك الناجمة عن طبيعة المعالجة داخل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني، ومشاكل الاحتفاظ بالأدلة الإلكترونية لفترة زمنية قصيرة وغيرها من المشاكل، وفيما يلي تناول هذه المشاكل[2]:

1-1-1 طبيعة المعالجة داخل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني

تقوم نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية بمعالجة البيانات المالية بشكل تلقائي وفقاً لما هو مبرمج تماماً، حيث يتم تحديد جميع أنواع العمليات المالية والظروف التي يمكن أن تحدث، ثم يتم

---

[1] –سمير كامل محمد عيسي، (مرجع سابق)، ص ص 109-110

[2] –صادق حامد مصطفى، (إدارة خطر الاكتشاف في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات). مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، العدد الأول، يناير 1997، ص333

برمجتها عن طريق مجموعة من الأوامر داخل النظام، وعليه فإن أي خطأ في البرمجة يؤدي إلى معالجة البيانات المالية بصورة خاطئة وبشكل مستمر.

ويلاحظ أن النظام يتعامل مع حجم كبير من المعاملات المالية مما يصعب معه تحديد الأخطاء الناتجة عن عمليات المعالجة، كما ينتج عن هذه النظم معاملات أو قيود جوهرية بشكل تلقائي لتطبيق آخر أو تطبيقات أخرى وبشكل مباشر، وتقوم هذه النظم بعمليات حسابية معقدة لا يمكن التحقق من صحتها أو شرعيتها بشكل مستقل[1]، وتقوم أيضاً بتبادل البيانات والمعلومات المالية مع التنظيمات الأخرى بدون فحص يدوي لأغراض التحقق من السلامة أو المعقولية.

1-1-2 الاحتفاظ بالأدلة الإلكترونية لفترة زمنية قصيرة

يتم الاحتفاظ بالبيانات والمعلومات في ملفات نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني وتكون مقروءة بلغة الحاسب الإلكتروني لفترة زمنية قصيرة، نتيجة قيام نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني بتحديث جميع السجلات المرتبطة بعملية معينة مباشرة وبشكل تلقائي، كما في إدخال عملية واحدة تؤدي إلى تحديث كل السجلات المرتبطة بهذه العملية بشكل تلقائي، على سبيل المثال عند إدخال مستندات شحن البضائع يتم تحديث السجلات الخاصة بالمبيعات وحسابات العملاء وملفات المخزون السلعي بشكل تلقائي.

كما يعد الفقدان المحتمل للبيانات من أسباب قصر الفترة الزمنية لتواجد الأدلة الإلكترونية، حيث يتم تخزين أحجام كبيرة من البيانات والمعلومات المالية والبرامج على وسائط تخزين ثابتة ومنقولة كما في الأسطوانات الثابتة والممغنطة، وتعد هذه الوسائط عرضة للسرقة والضياع والتلف المتعمد أو غير المتعمد.

1-1-3 غياب أو ضعف نظام الرقابة الداخلية

في ظل غياب أو ضعف نظم الرقابة الداخلية يسهل الوصول إلى البيانات وتطبيقات وبرامج نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني باستخدام النظام نفسه أو باستخدام نظم أخرى عن بعد، مما يزيد من احتمال وصول أشخاص غير مصرح لهم لهذه البيانات والبرامج بطريقة غير شرعية سواء من داخل أو خارج الشركة، ومن ثَم يمكن تدمير السجلات الإلكترونية أو تغييرها بسهولة دون ترك أي دليل، وكنتيجة لذلك يصعب على المراجع الحصول على أدلة إثبات تؤكد إنتاج النظام سجلات صحيحة تتضمن جميع العمليات التي حدثت، علماً بأن جميع العمليات المالية التي تمت سجلت في الملفات الرئيسية للنظام في شكل إلكتروني.

[1] –أمين السيد احمد لطفي، (مرجع سابق)، ص 363

وتعد حالة Round Off Trick من الأمثلة على الغش الناتج عن ضعف أساليب الرقابة الداخلية في نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني، حيث قام أحد العاملين بتقريب الأعداد كما في 2.856 تصبح 2.85 دينار والباقي يعتبر زيادة، وبالتالي فإن تكرار هذه العملية لحالات كثيرة يؤدي إلى تجميع مبالغ ضخمة لحسابه الخاص في البنك أو الشركة التي تتعامل مع استثمارات نقدية.

كما تعد الفيروسات من أسباب عدم توافر أو تحريف دليل الإثبات نتيجة قيام هذه الفيروسات باختراق نظم الرقابة الداخلية وتدمير أو تعديل النظام أو سجلاته، وتتميز هذه الفيروسات بالقدرة على الهروب من اكتشافها إما بطريقة الترميز أو بأن تغير من نفسها بعض الشيء في كل مرة تتكاثر فيها ومن الأنواع الرئيسية لها – كما سبق القول – فيروسات ملفات التلويث – الفيروسات التي تصيب بدء التشغيل – الفيروسات الصغيرة.

كما أن أخطاء الموظفين نتيجة نقص المعرفة وعدم كفاية التدريب أو تعليمات التشغيل بطريقة خاطئة أو التخريب المتعمد من جانبهم يزيد من الخسائر التي تتحملها الشركة، وغالباً ما يكون احتمال حدوث الأخطاء وإخفائها مرتفعاً في النظم الإلكترونية نظراً لقلة عدد الموظفين – دمج الوظائف – المختصين بتشغيل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني عنه في النظم اليدوية.

1-1-4 عدم توافر مستندات ورقية في بعض مراحل النظام الإلكتروني

حيث قد لا تتوفر مستندات للمدخلات نتيجة إدخال البيانات مباشرة من داخل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني بدون توفر مستندات مؤيدة لهذه المدخلات، كما في إدخال طلبات المبيعات داخل النظام مباشرة في حين يقوم النظام بالعمليات المحاسبية مثل الخصومات واحتساب الفائدة دون وجود توثيق مرئي للعمليات المالية الفردية، كما تقوم النظم الفرعية المكونة لنظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني بإنشاء عمليات خاصة كمدخلات دون وجود مستندات مرئية، كما في احتساب الفائدة وقيدها تلقائياً على أرصدة حسابات العملاء على أساس الشروط المتفق عليها مسبقاً والموجودة في النظام الإلكتروني.

ويعد قيام الإدارة بإحداث العديد من التغيرات في نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني دون توثيقها مستندياً أو الحصول على موافقة لإجراء هذه التغيرات أو اختبارها يؤدي إلى عدم وجود أدلة إثبات تؤيد صحة عمليات التشغيل داخل النظام، وقد لا يتم طباعة جميع مخرجات نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني في صورة مرئية، حيث يتم طباعة ملخص للمجاميع في حين تبقى التفاصيل محفوظة في ملفات الحاسب الإلكتروني، مما يتطلب من المراجع الحصول على هذه المخرجات من الملفات القابلة للقراءة بلغة الحاسب الإلكتروني.

2-1- مشاكل متعلقة بالمراجع

تؤثر المشاكل المتعلقة بالمراجع بشكل مباشر على تنفيذ عملية جمع قدر كاف وملائم من أدلة الإثبات الإلكترونية، ومن أهم هذه المشاكل التأهيل العلمي والعملي للمراجع، وارتفاع تكلفة استخدام الأساليب الإلكترونية في المراجعة، والاعتماد على الحكم الشخصي للمراجع، وفيما يلي تناول هذه المشاكل: [1]

1-2-1- التأهيل العلمي والعملي للمراجع

تعد مشكلة التأهيل العلمي والعملي للمراجع من أهم المشاكل التي تؤثر سلباً على جمع الأدلة الإلكترونية، نتيجة عدم امتلاك المراجع الخلفية الأكاديمية والمهنية فيما يتعلق بالحاسب الإلكتروني ونظم المعلومات المحاسبية التي تعتمد على الحاسب الإلكتروني بشكل جزئي أو كلي – مع تعدد أهداف ووظائف الحاسب الإلكتروني لتشمل بعض أهدافها المحافظة على اكتمال البيانات وسلامتها والمحافظة على الموجودات وتحقيق الكفاءة والفاعلية في النظم المحاسبية، أما عن وظائفها من إمساك الدفاتر والمساعدة في اتخاذ القرارات – تسبب في إيجاد فجوه بين المراجع ومصممي ومبرمجي النظم، ومن ثَم جعل المراجع في وضع يصعب معه تنفيذ مهام عملية المراجعة بكفاءة وفعالية وفقاً للمستوى المهني المطلوب.

ولقد زاد الشكل الإلكتروني للبيانات من صعوبة مهمة المراجع في التأكد من مدى سلامة ودقة البيانات في بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، كما زاد من صعوبة المراجع في القيام بتصميم الاختبارات اللازمة لتحقيق أهداف عملية المراجعة في ضوء ظروف عمل الشركة، فقد يحتاج المراجع تحديد ما إذا كان يمكنه استخدام نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني للشركة في تنفيذ مهام عملية المراجعة أم لا؟[2] وهل هناك تعاون من قبل العاملين على تشغيل النظام الإلكتروني أم لا؟ ومن ثَم يستطيع تحديد ما إذا كان سيستخدم أسلوب واحد أم توليفة من عدة أساليب في تنفيذ عملية المراجعة.

وتعد الأساليب التقليدية اللازمة لتنفيذ مهام عملية مراجعة نظم المعلومات المحاسبية اليدوية غير مناسبة لمراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، نتيجة لتعقد هذه النظم وعدم وضوح أدلة الإثبات، حيث يقوم المراجع بالمراجعة عن طريق تتبع مسار العمليات المالية في الدورة المحاسبية إلى أن يتم تغذيتها للحاسب من ناحية ثم يقوم بفحص مخرجات النظام، فإذا كانت المخرجات سليمة ومناسبة للمدخلات ووفقاً لأسس المراجعة، أعتبر المراجع أن ما يحدث داخل النظام الإلكتروني سليماً، وتم تسمية

[1] –ليلي عبد الحميد لطفي، (مرجع سابق)، ص ص 67-69

[2] –إبراهيم السيد المليجي شحاتة، (مرجع سابق)، ص 89

هذا الأسلوب بالمراجعة من حول الحاسب[1]، وهنا يقوم المراجع باستخدام الطرق اليدوية لجمع أدلة الإثبات حيث تتوافر مجموعة ورقية من المخرجات يتم مراجعتها كما في النظم اليدوية.

1-2-2- ارتفاع تكلفة استخدام الأساليب الإلكترونية في المراجعة

إن استخدام المراجع للأساليب التي تعتمد على الحاسب الإلكتروني في تنفيذ مهام عملية المراجعة يترتب عليه زيادة في التكاليف التي يتحملها المراجع، كما في تكاليف أجهزة الحاسب الإلكتروني واقتناء وتطوير البرامج وتكاليف تعليم وتدريب المراجعين والمساعدين المنفذين، وتختلف تكاليف أجهزة الحاسب الإلكتروني واقتناء وتطوير البرامج باختلاف أساليب المراجعة الإلكترونية التي يستخدمها المراجع، ويمكن تناول على سبيل المثال أسلوبي البرامج ذات الغرض الخاص ونظم الخبرة للتوضيح، ففي حالة استخدام المراجع للبرامج ذات الغرض الخاص – التي يقوم بإعدادها بما يتلاءم مع نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني للشركة محل المراجعة – فإنه يحتاج لتكاليف مرتفعة لإعداد وتطوير هذه البرامج بما يتلاءم مع التطور التكنولوجي المذهل، الذي ينتج عنه تطور في نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني للشركة محل المراجعة بشكلٍ مستمر، أما في حالة استخدام المراجع لنظم الخبرة فإنه سيواجه ارتفاع في تكاليف بناء هذه النظم، من التكاليف الخاصة بالمكونات المادية الإلكترونية وتكاليف الاستعانة بخبراء في البرمجة، ويزيد من التكاليف صعوبة وجود خبراء في مجال المشكلة محل البحث، وفي حالة وجودهم يصعب استخلاص المعرفة من الخبراء البشريين نتيجة صعوبة تعبيرهم عن هذه المعرفة في صورة مجموعة من الجمل المصاغة بدقة، مما يزيد من الجهد والوقت المبذول في بناء هذه النظم، وبالتالي يؤدي إلى ارتفاع تكاليف بناء هذه النظم، ولا نغفل الحاجة المستمرة لتحديث هذه النظم بما يتوافق مع أي تغييرات هامة في البيئة المحيطة.

ومن ناحية أخرى يجب أن يتسم المراجع بالخبرة والمهارة – المكتسبة من التعليم المهني المستمر والدراسات النظرية في مجال تصميم ومراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية والتدريب على استخدام أساليب المراجعة الإلكترونية التي تمكنه من استخدام أساليب المراجعة الإلكترونية في تنفيذ مهام عملية المراجعة بكفاءة وفعالية، ومن ثَم فإن قيام مكتب المراجعة بتوظيف مراجعين ومساعدين على درجة عالية من الكفاءة والخبرة يزيد من التكاليف التي تقع على عاتق هذا المكتب، نتيجة قيامه بدفع مرتبات مرتفعة للمراجعين الأكفاء الذين يعملون به، فضلاً عن ما يترتب من ارتفاع في تكاليف تنفيذ مهام عملية المراجعة نتيجة زيادة ساعات العمل الإضافي بسبب رغبة المكتب في تنفيذ مهام عملية المراجعة بسرعة، علماً بأن ساعات العمل الإضافية ترتبط غالباً بمعدلات الأجور المرتفعة، كما أن فترات ركود العمل بمكتب المراجعة يجعل المراجع مستعداً لتقاضي أتعاب قليلة نسبياً، وعند مقارنة هذه الأتعاب بتكاليف تنفيذ مهام عملية المراجعة فإنها تُظهر انخفاض في أرباح المكتب.

[1] – شريف محمد عبد الحميد الشيخ، (مرجع سابق)، ص115

كما أن الحاسب الإلكتروني الخاص بالمراجع قد يزيد من تكاليف عملية المراجعة نتيجة فقد البيانات والمعلومات التي تم تشغيلها وحفظها على الحاسب الإلكتروني، كما أن تلف البرامج الخاصة بالحاسب تؤدي إلى ضرورة إعادة تثبيت هذه البرامج على الأجهزة ثم إعادة إدخال البيانات وإعادة تشغيلها، مما يزيد من الأجور والمرتبات.

3-2-1 الاعتماد على الحكم الشخصي للمراجع

إن إبداء المراجع رأيه الفني يتطلب قدراً من الحكم الشخصي المهني الذي يظهر في معظم مهام عملية المراجعة، كما في تخطيط عملية المراجعة وتحديد الأهمية النسبية وتقييم المخاطر وتحديد مقدار وأنواع أدلة الإثبات المطلوبة لتأكيد وتدعيم الرأي الفني للمراجع ثم تقييم هذه الأدلة، كما يعتمد المراجع على الحكم الشخصي في تحديد أساليب المراجعة المستخدمة في تنفيذ مهام عملية المراجعة، ويؤدي عدم وجود معايير و قواعد خاصة تحكم التقدير الشخصي إلى وجود أحكام شخصية غير سليمة، خاصة في ظل تعقد المهنة في السنوات الأخيرة.

وتعتبر الجهود المبذولة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا لوضع مستويات أداء للمراجعة غير كافية، وذلك لأنه لكي تكون المعايير كافية فيجب توافر شرط اكتمال إجراءات القرار أي أن تصف المعايير كيفية التقرير بالنسبة لجميع الحالات التي يحتمل أن يواجهها المراجع أثناء تنفيذ مهام عملية المراجعة واتخاذ الأحكام الشخصية الخاصة بهذه المهام، ومن ثَم فإن المعايير لم يتوافر فيها حتى الآن هذا الشرط، فضلاً عن عدم كفاية المعايير فإنها تحتاج للتطوير المستمر بما يتواكب مع ظروف البيئة المهنية من فترة لأخرى.

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق يتبين أن حوكمة الشركات بمختلف مفاهيمها جاءت لمعالجة عملية ضبط سلوكيات المهنة بالتركيز على إيجاد آليات جديدة لضمان استقلالية المراجع الخارجي، وتضمين مجالس إدارة الشركات أعضاء مستقلين، ومحاولة جعل عملية المراجعة الداخلية عملية مستقلة وبهذه الحقيقة فإن المشكلات التي قد تحدث في الشركات والتي قد تؤثر على مصداقية المعلومة المحاسبية سببها أخلاقيات مطبقي المعايير وليس المعايير نفسها، وبالتالي يمكن القول أن سلوكيات الأشخاص تلعب الدور الرئيسي في الموضوع برمته.

إن التحديات التي قد تواجهها مكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية، وبالتبعية المهنة والممتهنين نتيجة لتحرير التجارة إن حدث ذلك في الخدمات مما يؤدي إلى تواجد مكاتب محاسبة ومراجعة أجنبية الأمر الذي قد يهدد حياة هذه المكاتب، هذا يجعلها أمام تحديا أخر اكبر متمثلا في اتخاذ الاحتياطات اللازمة وتحضير نفسها بالإعداد الجيد لموظفيها، حتى تستطيع المحافظة على استمراريتها.

هناك تحديا آخر تمت معالجته في هذا الفصل يمثل في اتساع استعمال الحاسوب الأمر الذي يحقق مزايا كبيرة إلا أنه بالمقابل أدى إلى حدوث مشكلات، متمثلة في خلق بيئة ساعدت على الوقوع في الأخطاء وارتكاب جرائم الغش، ويمكن الحد من هذه المشكلات والأخطار من خلال بناء نظام سليم الرقابة، بالإضافة إلى المخاطر الناجمة عند مراجعة الحسابات المعدة الكترونيا، الأمر الذي يخلق صعوبات متعددة أمام المراجع عند القيام بعملية المراجعة، حيث يصبح الاهتمام بكفاءة وفعالية عمليات تآلية العمليات المحاسبية، وتهيئة الجو الملائم لاستخدام الحاسوب في عملية المراجعة غاية في الأهمية.

تمهيد

مهنة المراجعة كباقي المهن الحرة تتعرض للعديد من التحديات، سببها التغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية والاجتماعية التي تمارس فيها هذه المهنة، ومما لاشك فيه فإن هذه التغيرات المتمثلة في أسلوب وفلسفة الإدارة، لها تأثيرا واضحا على جودة الأداء، الأمر الذي يتطلب من المهنيين والمسؤولين عن التشريع للمهنة أن يكونوا مستعدين لمواجهة هذه التغيرات التي قد تؤثر سلبا على الممارسة المهنية.

تعتبر المراجعة والرقابة من العلوم الاجتماعية، تتأثر بالتغيرات المحيطة بالمجتمع سواء كانت تغيرات فكرية أو ثقافية أو اجتماعية أو سياسية أو تقنية أو علمية، هذه التغيرات تؤثر بشكل ملحوظ على منهجية المراجعة وعلى المراجع نفسه فيما يخص الكفاءة، ومن ثم يجب على المراجع أن يكون على علم ودراية بالتطورات الحديثة في المجتمع ويواكبها، كما يجب من ناحية أخرى أن يستفيد من تلك التغيرات في تطوير أدائه وتحسينه، حتى يقدم خدمة ذات جودة متميزة ونفع كبير ولاسيما في ظل النظام العالمي الجديد واتفاقية المنظمة العالية للتجارة، وفي هذا الفصل سوف نتعرض للنقاط التالية:

- المبحث الأول: متغيرات بيئة المراجعة وأثرها على استقلال المراجع .
- المبحث الثاني: فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات.
- المبحث الثالث: علاقة مراجع الحسابات بعملائه

المبحث الأول: متغيرات بيئة المراجعة وأثرها على استقلال المراجع

استقلال المراجع هو العنصر الأهم في عملية المراجعة، فإذا فقد المراجع استقلاله فقدت المراجعة محتواها، وسوف نتناول في هذا المبحث أهم المتغيرات التي قد تؤثر سلبا على استقلال المراجع.

المطلب الأول: متغيرات بيئة الوحدات محل المراجعة

يمكن دراسة وتحليل هذه المتغيرات لإيضاح أثرها على الأداء المهني لمراجعي الحسابات وذلك على النحو التالي:

1-النظام المحاسبي القائم بالوحدة محل المراجعة

يجب على مراجع الحسابات وهو بصدد القيام بالمهام الموكلة إليه، أن يتعرف على النظام المحاسبي القائم بالوحدة محل المراجعة،[1] ومدى التزام محاسبي الوحدة بالقواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها باعتباره أحد المتغيرات البيئية الهامة التي يتوقع أن يكون لها تأثيرا على أدائه المهني، ويرى أحد الباحثين أن النظام المحاسبي القائم بالوحدة محل المراجعة له انعكاساته على الأداء المهني لمراجعي الحسابات وذلك من الزوايا التالية[2]:

- كلما كان النظام المحاسبي القائم بالوحدة محل المراجعة واضحا من حيث مدخلاته ومخرجاته، وكان هناك التزام بالقواعد والأصول المحاسبية المتعارف عليها بالإضافة إلى الاستقرار النسبي في تطبيق القواعد والطرق المحاسبية بين الفترات المالية المختلفة، فإن ذلك يؤدي إلى زيادة فاعلية وكفاءة عملية المراجعة.
- كلما كانت أنظمة الرقابة المالية، والإجراءات المحاسبية تتمتع بقدر أكبر من المركزية، فإن ذلك يؤدي إلى التداخل في الاختصاصات وصعوبة في تحديد المسؤوليات، وبالتالي إجراءات فحص وتدقيق كافية من قبل مراجعي الحسابات وبطء في الإجراءات، وبالتالي الحاجة إلى زيادة إجراءات المراجعة المطلوبة للوصول إلى أدلة سليمة حول عناصر حسابات النتيجة، والمركز المالي قبل إبداء الرأي وصدور تقرير المراجع، ويفترض أن المراجع لديه القدرة المهنية على تقييم وتحديد درجة التعقيد في الأنظمة المالية والمحاسبية، إذ أن هناك علاقة طردية بين درجة مركزية هذه الأنظمة وبين التأخير في صدور تقرير المراجعة نظرا لطول الوقت المستهلك في عملية المراجعة.

[1]– محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، (المراجعة بين النظرية والتطبيق). مرجع سابق، ص ص 215-216
[2] –عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، (الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة). مرجع سابق، ص ص 360-361

2- التنظيمات غير الرسمية

تعتبر التنظيمات غير الرسمية بالوحدة محل المراجعة وأسلوب المشاركة في الإدارة أحد المتغيرات البيئية الهامة التي يتوقع أن تؤثر على الأداء المهني لمراجعي الحسابات، ويمكن بيان ذلك في نقطتين أساسيتين:

- إذا اتضح للمراجع أن لهذه التنظيمات غير الرسمية آثار إيجابية فإنه يمكن للمراجع أن يحصل على كافة المعلومات التي يحتاج إليها قبل البدء في عملية المراجعة، أثناء تخطيطه لعملية المراجعة، مما يؤدي إلى إعداد برنامج مراجعة على كفاءة عالية، كما يمكن للمراجع أن يحصل على أدلة الإثبات التي يحتاج إليها، وبالتالي تخفيض حجم الاختبارات الجوهرية إلى حد معين أو عدم التوسع فيها.
- أما إذا كانت للتنظيمات غير الرسمية آثار سلبية، فإنها سوف تؤثر على أداء المراجع بطريقة سلبية، نظرا لأنه سوف يكون هناك تعارض بين أهداف الوحدة محل المراجعة وبين هذه التنظيمات غير الرسمية السلبية، حيث يقوم الأفراد بتقديم معلومات مضللة وغير صحيحة إلى المراجع وذلك خوفا من أن يترتب على نتائج المراجعة توجيه اللوم إليهم أو تعرضهم لعقوبة مادية أو معنوية، فالأفراد الذين ينتمون إلى هذه التنظيمات يخشون على أنفسهم أن يكتشف المراجع الخارجي ما قد يؤخذ عليهم ويعرضهم لأية عقوبة أو لوم، الأمر الذي يدفعهم إلى تقديم معلومات مضللة وغير صحيحة، وكذلك تغير في الاختصاصات والمسؤوليات الحالية، فالأفراد الذين ينتمون إلى هذه التنظيمات يخشون على أنفسهم من التغيرات التي قد تترتب على عملية المراجعة، وتؤدي إلى تغيير الممارسات الحالية أو الأعمال التي يقومون بها، الأمر الذي يدفعهم إلى تقديم معلومات مظللة وغير صحيحة للمراجع الخارجي، ويرى البعض[1] أنه يجب عند اكتشاف المراجع وجود تنظيمات غير رسمية سلبية بالوحدة محل المراجعة أن يراعى ما يلي:
  - ✓ عدم الاعتماد على المعلومات التي يحصل عليها من هذه التنظيمات عند إعداد برنامج المراجعة، وإذا كانت هذه المعلومات ضرورية لعملية المراجعة، فإن عليه أن يتحقق من صدقها قبل أن يعتمد عليها.
  - ✓ أن يتوقع وجود ثغرات ونقاط ضعف بدرجة كبيرة نتيجة عدم التعاون بين هذه التنظيمات وبين إدارة الوحدة محل المراجعة أو وجود تعاون مضلل من جانب هذه التنظيمات، ويجب على المراجع في حالة وجود أية ثغرات أو نقاط ضعف أن يذكرها في تقريره.
  - ✓ توسيع حجم الاختبارات التي يقوم بها، وضرورة تحرى الدقة في نتائجها.

---

[1] – محمد عباس حجازي، (المراجعة الأصول العلمية والممارسة الميدانية). القاهرة، مكتبة عين شمس، 1983، ص 281.

- ✓ يجب على المراجع أن يطلب كل أدلة الإثبات والقرائن التي يراها ضرورية وفي حالة عدم تمكين المراجع من الحصول على دليل إثبات أو قرينة، كما في حالة عدم تمكنه من الجرد الفعلي، أو عدم السماح له بالمصادقة على حسابات الدائنين، فإن المراجع له أن يمتنع عن إبداء رأيه في القوائم المالية تحت هذه الظروف، كما يمكن للمراجع أن يبدي رأيا متحفظا عندما تكون القيود على نطاق الفحص أقل خطورة وذلك بأن يذكر في تقريره عبارة "فيما عدا" عند تقييد رأيه.

3- أسلوب المشاركة في الإدارة والأثر على الأداء المهني لمراجعي الحسابات

إن الغاية من مشاركة العاملين في إدارة الشركة، هي تنفيذ الخطط والسياسات وتحقيق أهداف الوحدة محل المراجعة، الأمر الذي يساعد على تكوين علاقة تعاونية بين المراجع الخارجي والأشخاص الخاضعين لعملية المراجعة، وهذا يعتبر عاملا هاما لنجاح عملية المراجعة، ويمكن إبراز صور التعاون بين المراجع الخارجي والأشخاص الخاضعين لعملية المراجعة، وبالتالي الأثر على الأداء المهني لمراجعي الحسابات في النقاط الآتية:

- ➢ إن المراجع الخارجي ليس بالضرورة أن يكون خبيرا بجميع الجوانب الفنية للأنشطة والعمليات التي يراجعها، الأمر الذي يتطلب حصوله على معلومات قيمة عن هذه الجوانب والسبيل إلى ذلك هو إجراء مقابلات مباشرة مع الأفراد الذين يقومون بها أو المشرفين عليها، حتى يمكن للمراجع تكوين فكرة عن أنشطة وعمليات الوحدة محل المراجعة.
- ➢ إن علاقة التعاون هذه تساعد المراجع في معرفة كل ما يحتاج إليه من معلومات من أجل وضع برنامج مراجعة سليم يأخذ في الاعتبار كافة الظروف الخاصة بالوحدة محل المراجعة سواء كانت هذه الوحدة بينها وبين مكتب المراجعة ارتباط سابق أو ارتباط جديد، فالمراجع في جميع الأحوال نجده في حاجة إلى معلومات عن الوحدة محل ألمراجعه، لا يتسنى له الحصول على هذه المعلومات إلا من خلال إجراء المقابلات مع العاملين بالشركة.

4-تكنولوجيا المعلومات المطبقة بالوحدة محل المراجعة

عن أهمية الحاسبات الآلية وأثرها على مهنة المحاسبة والمراجعة، يرى بعض الكتاب أن الحسابات الآلية تؤثر على مهنة المحاسبة والمراجعة في عدة مجالات هامة وهي:[1]

- ➢ توسيع نطاق الخدمات التي يقدمها المحاسب للعملاء وتطويرها، لتشتمل على خدمات تصميم أنظمة محاسبية تعتمد على الحاسبات الآلية في تشغيلها.
- ➢ تحسين جودة الخدمات وتخفيض تكلفتها.

[1] وليم توماس هنكي امرسون، (المراجعة بين النظرية والتطبيق). مرجع سابق، ص530

- تطوير مؤهلات وقدرات وكفاءة المحاسبين والمراجعين.

ويرى البعض الآخر أن التشغيل الإلكتروني للبيانات، قد أدى إلى تغير بيئة المراجعة التي يعمل في ظلها نسبة كبيرة من الممارسين، ومن هذه التغيرات إدخال أساليب الرقابة المحاسبية في برامج الحاسب الآلي، وتخزين البيانات والسجلات المحاسبية في ذاكرة الحاسب في شكل يمكن قراءته وفهمه ويعتبر متغير تكنولوجيا المعلومات المطبقة بالوحدة محل المراجعة أحد المتغيرات البيئية الهامة التي يتوقع أن تؤثر على الأداء المهني لمراجعي الحسابات، فإذا كان الهدف والنطاق العام لعملية المراجعة لا يختلف عند تشغيل البيانات الإلكترونية، إلا أن استخدام الحاسب الإلكتروني يغير من طريقة تشغيل وتخزين البيانات المالية، وبالتالي يجب على المراجع أن يكون على دراية كافية بالنواحي الفنية للتشغيل الإلكتروني وبرامج ونظام تشغيل الحاسب، وذلك حتى يتمكن من تخطيط مهمته، وتفهم تأثير التشغيل الإلكتروني للبيانات على دراسة وتقييم الرقابة الداخلية بالوحدة محل المراجعة، بالإضافة إلى الإشراف على مساعديه وتوجيههم وتقيم عملهم، ويمكن القول أن تكنولوجيا المعلومات المطبقة بالوحدة محل المراجعة تؤثر على الأداء المهني لمراجعي الحسابات في مراحل المراجعة المختلفة ويظهر فيما يلي:

- ينبغي على المراجع عند فحصه لنظام الرقابة الداخلية بالوحدة محل المراجعة التي تستخدم نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات، أن يتعرف على النظام المحاسبي حتى يتمكن من تفهم المجال العام للرقابة وتدفق العمليات.
- إذا كان في نية المراجع الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في عملية المراجعة التي يقوم بها، فعليه دراسة الرقابة اليدوية ورقابة الحاسب الإلكتروني التي تؤثر في وظيفة التشغيل الإلكتروني للبيانات، وتتضمن نظم الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات نظام الرقابة العامة على التشغيل الالكتروني للبيانات ونظم الرقابة الداخلية على تطبيقات التشغيل الإلكتروني للبيانات، ويتعين على المراجع إجراء تقييم مبدئي لكل منهما، وإذا توصل المراجع إلى نتيجة أن نقاط الضعف الموجودة في الرقابة العامة أو الرقابة على تطبيقات التشغيل الإلكتروني للبيانات تمنع الاعتماد على هذه الرقابة، فلا حاجة له إلى الاستمرار في فحص أو توثيق أو تنفيذ إجراءات مدى الالتزام، ويمكن للمراجع بدلا من ذلك أن يسعى لتحقيق أهداف المراجعة من خلال تطبيق إجراءات التحقق وهذا معناه أنه إذا تحقق المراجع من فاعلية نظم الرقابة وقام بفحصها، فهذا سوف يؤثر على عمله تأثيرا إيجابيا، الأمر الذي يفيد في حصوله على الأدلة التي يراها مناسبة وكذلك عند إعداد تقريره بدقة.

- يجب على المراجع إعداد تقريره في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات بالوحدة محل المراجعة، أن يذكر أية نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية للتشغيل الإلكتروني للبيانات أو أي تقصير متمثل في عدم إحاطته بحماية البيانات واستمرار التشغيل.

5- معتقدات إدارة الوحدة محل المراجعة

يفرض القانون التجاري بأن يكون للشركة المساهمة مراجع حسابات أو أكثر تعينه الجمعية العامة وتقدر أتعابه، واستثناء من ذلك يعين مؤسسو الشركة المراقب الأول الذي يتولى مهمته لحين انعقاد أولى جمعية عامة، كما تقضي المادة المذكورة بأنه لا يجوز تفويض مجلس الإدارة في تعيين المراقب أو تحديد أتعابه ما لم يكن للشركة في أي وقت لأي سبب مراقب حسابات، ففي هذه الحالة يتعين على مجلس الإدارة اتخاذ إجراءات تعيين المراقب فورا ويعرض ذلك على الجمعية العامة في أول اجتماع لها، ويكون باطلا كل قرار يتخذ في هذا الشأن على خلاف هذه الأحكام.

والمتتبع للواقع العملي في الجزائر يجد أن مجلس الإدارة للشركة المساهمة، وشركات المسؤولية المحدودة هو الذي يقوم بتعين المراجع، فهو الذي يختار مراجع الحسابات الذي سيسند إليه مهام المراجعة، ثم يعرض الأمر على الجمعية العامة لاتخاذ قرار التعيين، وغالبا ما تتخذ الجمعية العامة هذا القرار بشكل روتيني، ويندر أن ترفض اقترح مجلس الإدارة، ويضاف إلى ذلك فإن تواضع نسبة حضور المساهمين في اجتماعات الجمعية عامة وعدم إدراك بعض الحضور لدور مراجع الحسابات كل ذلك يجعل للإدارة دورا كبيرا في اختيار وتعيين مراجع الحسابات، وهذا أمر قد يكون له آثار سلبية على أدائه المهني، إذ كيف يمكن لمراجع الحسابات أن يمارس عملية الرقابة على الجهة التي تملك تعيينه.

ويرى البعض[1] أن الجهات والهيئات المعنية بتنظيم مهنة المراجعة مطالبة باتخاذ الخطوات المناسبة للتخفيف من تأثير مجلس الإدارة فيما يتعلق بتعيين وعزل مراجع الحسابات، وذلك من خلال عدد من الاقتراحات البديلة ، ومن هذه الاقتراحات ما يلي:

- تكوين لجنة مراجعة في كل شركة يناط بها مهمة ترشيح المراجع للجمعية العامة، والاهتمام بملاحظاته وتوصياته على أن تكون علاقة المراجع بهذه اللجنة علاقة مباشرة، وقد أيد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وجود هذه اللجنة باعتبار أنها تمثل أفضل السبل للمحافظة على وجود علاقة متوازنة بين الإدارة والمراجع.

[1] - علي محمد حسن هويدي، (مرجع سبق)، ص ص 200-201.

- زيادة مشاركة مستخدمي المعلومات المحاسبية في اجتماعات الجمعية العامة، بحيث تتاح لهم مناقشة القرارات وطلب مبررات اختيار أو عزل المراجع.

ويؤيد كثيرا من الباحثين اقتراح تشكيل لجان المراجعة في شركات المساهمة وخصوصا الشركات التي يتم تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية، على أن تكون لجنة المراجعة منبثقة من الجمعية العامة، بالإضافة إلى زيادة مشاركة مستخدمي المعلومات المحاسبية في اجتماعات الجمعية العامة، وهو ما يؤدي إلى خفض دور الإدارة في اختيار وتعيين وعزل مراقب الحسابات، الأمر الذي يمكن من صيانة وحماية استقلال مراقب الحسابات وتحقق آثار إيجابية على أدائه المهني.

6-إعداد القوائم المالية البينية للوحدة محل المراجعة

يعتبر إعداد القوائم المالية البينية للوحدة محل المراجعة أحد المتغيرات البيئية التي يتوقع أن تؤثر على الأداء المهني لمراجعي الحسابات، ويرجع الاهتمام بهذا النوع من القوائم إلى ضغوط من المستثمرين وغيرهم من متخذي القرارات الاقتصادية للتعرف على المركز المالي للوحدة، ونتيجة نشاط كل فترة دورية قصيرة وذلك بدلا من الانتظار حتى نهاية السنة المالية للحصول على المعلومات اللازمة للقرارات المطلوب اتخاذها[1].

وتجدر الإشارة إلى أن فحص القوائم المالية البينية – يعتبر فحصا محدودا– ولا يرقى بأي حال إلى مدى الفحص في عملية المراجعة المتعارف عليها للقوائم المالية السنوية المنشورة[2]، هناك عدة عوامل تؤثر في مدى فاعلية هذا الفحص أهمها :

- مدى معرفة المراجع لنظام الرقابة الداخلية القائم بالشركة ونقاط الضعف فيه، ويكتسب المراجع هذه المعرفة من مراجعته للقوائم المالية السنوية للشركة حيث يتعين عليه عند فحص القوائم المالية البينية أن يوجه إجراءات الفحص لاكتشاف أي تعديل في الضوابط الرقابية المحاسبية خلال الفترات التي تغطيها هذه القوائم نظرا لأن وجود نقاط ضعف في هذه الضوابط أو الابتعاد عنها بشكل جوهري قد يؤدي إلى أن تصبح المعلومات المالية

---

[1]– يطلق على القوائم المالية التي تعد عن فترة زمنية قصيرة أقل من سنة (شهرية أو ربع سنوية) بالقوائم الفترية أو الدورية، وهي قوائم تعدها الوحدة بصفة اختيارية أو التزاما بقوانين وقرارات صادرة، وذلك بخلاف القوائم المالية الختامية التي تعد في نهاية السنة المالية للوحدة محل المراجعة.

[2]– محمد توفيق محمد، (دور مراقب الحسابات في فحص القوائم المالية البينية). المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، الجزء الأول، 1992، ص 764.

البينية غير متسقة مع المبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها الأمر الذي يضع قيودا على عملية الفحص والتقرير عنها.

- مدى معرفة البرامج بالطرق والإجراءات المحاسبية المتبعة بالشركة حيث أن إلمامه الجيد بها يساعده في استخدام إجراءات محدودة لفحص القوائم المالية البينية.
- مدى معرفة المراجع لطبيعة وحجم نشاط الشركة حيث أن ذلك يساعده في اكتشاف أي إخفاء لنشاط معين أو جزء منه وكذا معرفة البنود الأخرى للإيرادات والمصروفات غير المرتبطة بالنشاط.
- مدى معرفة المراجع بالسجلات المستخدمة بالشركة وأماكن تواجدها بصفة خاصة في الشركات ذات الفروع حيث أن ذلك يمكنه من اختيار الأماكن والسجلات التي يطبق عليها إجراءات الفحص.
- مدى معرفة المراجع بالأصول المستخدمة بالشركة وأماكن وجودها والإجراءات الرقابية عليها، بما في ذلك الإجراءات المحاسبية[1]، ونظرا لأن الفترة الزمنية المتاحة للمراجع عند إجراء الفحص المحدود تعتبر قصيرة نسبيا بالمقارنة مع حالات المراجعة العادية للقوائم المالية السنوية المنشورة، فإنه يمكن للمراجع استخدام مجموعة من الأساليب الفنية المساعدة أو الثانوية للحصول على أدلة الإثبات اللازمة، وأهم هذه الأساليب ما يلي:

  - ✓ أسلوب المراجعة الانتقادية أو التمعن.
  - ✓ أسلوب الفحص التحليلي للحسابات.
  - ✓ أسلوب الملاحظة والاستفسارات.

ويلاحظ أنه في تقرير الفحص المحدود لا يعطى المراجع رأيا كما في تقرير المراجعة العادي وبالتالي فإن تقرير فحص القوائم المالية البينية يعطى درجة أقل من الطمأنينة لدى مستخدميها[2].

7-مدى كفاءة وأمانة المحاسبين العاملين بالوحدة محل المراجعة

تعتبر كفاءة وأمانة المحاسبين العاملين بالوحدة محل المراجعة إحدى المتغيرات البيئية التي يعتقد أنها تؤثر على الأداء المهني لمراجعي الحسابات، فإذا كان يقع على عاتق مراقب الحسابات أن يبدي رأيه عن مدى سلامة تعبير القوائم المالية عن المعاملات التي تمت وسلامة الحكم الشخصي والتقديرات والسياسات المحاسبية التي استخدمتها الوحدة، فإن مسئولية إعداد وعرض هذه القوائم تقع على عاتق المحاسبين العاملين بالوحدة محل المراجعة، فالمحاسبين العاملين بالوحدة محل المراجعة هم همزة

[1] – المرجع السابق، ص ص 760-761.

[2] – المرجع السابق، ص 764.

الوصل بين مراقب الحسابات وبين المعلومات والبيانات التي تتضمنها المستندات والسجلات والدفاتر المحاسبية حيث أنهم:

- لديهم معرفة تامة بالمجموعة المستندية والدفاتر وأماكن تواجدها، وكذلك الطرق والإجراءات المحاسبية المتبعة.
- لديهم معرفة تامة بالإجراءات الرقابية المتبعة بشأن الأصول المستخدمة بالوحدة محل المراجعة، وأيضا أماكن تواجد تلك الأصول.
- لديهم معرفة تامة بنظام الرقابة الداخلية بالوحدة محل المراجعة وما يتضمنه من نقاط ضعف.

المطلب الثاني: متغيرات البيئة العامة وأثرها على الأداء المهني لمراجعي الحسابات

يمكن دراسة وتحليل هذه المتغيرات لإيضاح أثرها على الأداء المهني لمراجعي الحسابات وذلك على النحو التالي :

1-قواعد آداب وسلوك المهنة ومواثيق المعاهد والمنظمات المهنية

تعتبر قواعد آداب وسلوك المهنة ومواثيق المعاهد والمنظمات المهنية إحدى المتغيرات البيئية العامة التي تؤثر على الأداء المهني لمراجعي الحسابات، فدرجة امتهان الفرد تتوقف على مدى التزامه بمجموعة من القواعد الأخلاقية التي تتميز بها المهن العريقة، وبوجه عام تخدم معايير سلوك وآداب المهنة هدفين رئيسين هما:

- وضع نمط السلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة واللازمة كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني.
- الإفصاح لجمهور المهنة عن مكونات ومعايير الآداب والسلوك التي تحكم تصرفات أعضاء المهنة، وهكذا ترتفع مكانة المهنة ويرتقى أعضاؤها، فضلا عن تزايد الثقة في تقارير المهنيين وأداء المهنيين لمهارتهم بكفاءة عالية[1]، ولقد أصدرت لجنة السلوك المعينة من الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من مبادئ وقواعد آداب وسلوكيات المهنة، وتمثل في أحد عشر إرشادا تفصيليا لمواقف معتادة تحدث في مهنة المحاسبة والمراجعة وهي[2]:

[1] – أمين السيد أحمد لطفي، (معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبي الحسابات). مرجع سابق، ص 22.
[2] –أمين السيد احمد لطفي، (التطورات الحديثة في المراجعة). مرجع سابق، ص ص87–132.

1. الموضوعية والاستقلال.
2. الكفاءة المهنية.
3. حل التعارضات المرتبطة بسلوك المهنة.
4. المعلومات السرية للعميل.
5. النشاطات التي تتعارض مع الممارسة العامة للمهنة.
6. .الإعلان والدعاية والحصول على العملاء.
7. الأتعاب والعمولات.
8. أموال العميل.
9. العلاقة مع الزملاء من حيث قبول مهام جديدة والحلول محل مكتب محاسبة آخر.
10. القيام بمهام ضريبية.
11. الأنشطة التي تتعدى حدود البلد.

لقد أصدرت نقابة المحاسبين والمراجعين دستورا لمهنة المراجعة، ويتكون هذا الدستور من أربعة أبواب، ويعتبر مرجعا أساسيا ودليلا للمراجع في أدائه للمهام المكلف بها، أو عند تعامله مع زملائه أو عملائه أو المجتمع بصفة عامة.

ويرى أحد الباحثين أن الأداء المهني لمراجعي الحسابات يتأثر بالأخلاقيات المهنية التي يجب توافرها بين أعضاء المهنة، تلك الأخلاقيات التي لا تتحدد فقط بدستور مكتوب أو قوانين ولوائح صادرة، وإنما هناك أيضا الدستور عير المكتوب:

فالدستور المكتوب يعكس الحد الأدنى من الأخلاقيات المهنية المطلوبة، أما الدستور غير المكتوب والذي يتخذ شكل مجموعة من القيم والأعراف العامة.

وفضلا عن ذلك فمن قبل ومن بعد، هناك القيم الأخلاقية والخميرة الإيمانية والتي يفرضها الخوف من الجليل والعمل بالتنزيل والرضا بالقليل والاستعداد ليوم الرحيل، فهي تمثل إرشادا يجعل من المراجع مراجعا صادقا أمينا مستقلا نزيها لا يخضع لهوى النفس، وألا يحاول الحصول على عمل من أعمال مهنته بطريق يعتبر مخلا بكرامة وآداب المهنة، وبمحاسبة النفس ومراجعتها في الدنيا يستقيم السلوك وتكون النجاة من الحساب يوم القيامة.

مصداقا لقوله تعالى : **"يومئذ يصدر الناس أشتاتا ليروا أعمالهم، فمن يعمل مثقال ذرة خيرا يره، ومن يعمل مثقال ذرة شرا يره"[1].**

نلخص مما تقدم إلى أن إفصاح مراقب الحسابات في تقريره عن مدى مراعاة الوحدات محل المراجعة عند إعداد قوائمها المالية طبقا لما جاء بمعايير المحاسبية الدولية من معالجات وإفصاح وعرض، كل ذلك سوف يؤدي إلى تحسين الأداء المهني لمراجعي الحسابات، وبالتالي زيادة مصداقية القوائم المالية وكذلك التقارير المرافقة لها.

2-معايير المراجعة الدولية والأثر على الأداء المهني لمراجعي الحسابات

تعتبر معايير المراجعة أحد المتغيرات البيئية العامة التي يتوقع أن تؤثر على الأداء المهني لمراجعي الحسابات، ولقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بتشكيل لجنة لمعايير المراجعة الدولية في يوليو 1979 وتحددت مهام اللجنة في إصدار وتطوير معايير يسترشد بها المراجعون بقصد تحسين درجة التجانس في تطبيق قواعد المراجعة على المستوى العالمي.

وقد أصدرت اللجنة عدداً من معايير المراجعة الدولية، وهذه المعايير لم تقتصر على تغطية الجوانب الأساسية الثلاثة للمراجعة والمتمثلة في المراجع وما يرتبط به من معايير عامة ومعايير العمل الميداني ومعايير التقرير، وإنما تطرقت إلى موضوعات أخرى مستحدثة، ويلاحظ أيضا أن أحد جوانب المراجعة قد لا يفرد له معيار واحد فقط، وإنما يتناوله أكثر من معيار.

3-النظام الاقتصادي السائد في المجتمع

يعتبر النظام الاقتصادي السائد في المجتمع أحد المتغيرات البيئية العامة التي يتوقع أن تؤثر على الأداء المهني لمراجعي الحسابات، وكما هو معروف تنقسم الأنشطة الاقتصادية من الناحية النظرية إلى نظامين وهما نظام الاقتصاد الحر ونظام الاقتصاد الموجه[2].

ففي نظام الاقتصاد الحر، تسود الحرية الاقتصادية ويكون التدخل الحكومي المباشر عند حده الأدنى، وتنتشر شركات المساهمة التي تتداول أسهمها على نطاق واسع في أسواق الأوراق المالية ويؤدي ذلك إلى ظهور المسئولية المزدوجة لهذا النوع من الشركات تجاه كل من حاملي الأسهم والمجتمع، وإن كانت المسئولية تكون بالدرجة الأولى تجاه حاملي الأسهم، ويترتب على ذلك الحاجة للإفصاح عن المعلومات التي تخدم هذه الفئة.

[1] الآيات 6-7 سورة الزلزلة.

[2] -منصور احمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، (الاتجاهات الحديثة في المراجعة). مرجع سابق، ص 118

أما في نظام الاقتصاد الموجه، يكون التدخل الحكومي عند حده الأعلى، وتنتشر شركات القطاع العام على نطاق واسع، وبالتالي تكون مسئولية هذا النوع من الشركات تجاه المجتمع باعتباره المالك الحقيقي لهذه الوحدات، ويترتب على ذلك زيادة الحاجة للإفصاح عن المعلومات التي تظهر مستوى الأداء الاجتماعي لوحدات القطاع العام.

وتجدر الإشارة إلى أن مضمون العلاقات التي تنطوي عليها البيئة العامة يمكن أن يختلف من مجتمع لآخر تبعا لطبيعة النظام الاقتصادي السائد، إلا أن وقع الحال يشير إلى أن معظم الدول على اختلاف انتماءاتها، نجدها تأخذ بالنظام المختلط، ذلك النظام الذي يجمع بين خصائص نظام الاقتصاد الحر وخصائص نظام الاقتصاد الموجه، ويمكن القول أن النظام الاقتصادي السائد في المجتمع يؤثر على الأداء المهني لمراجعي الحسابات وذلك من الزوايا التالية:

أ) أن درجة الحاجة للإفصاح عن المعلومات من قبل الوحدات الاقتصادية محل المراجعة تختلف من مجتمع لآخر تبعا للنظام الاقتصادي السائد، حيث تزداد درجة الإفصاح في نظام الاقتصاد الحر لاتساع هيكل مستخدمي التقارير الخارجية، أما في نظام الاقتصاد الموجه فتقل درجة الإفصاح المطلوبة ولكنها لا تنعدم.

ب) أن حافز الإفصاح لدى إدارة الوحدة الاقتصادية في نظام الاقتصاد الحر يزداد عنه في نظام الاقتصاد الموجه، ويرجع ذلك إلى أن إدارة الوحدة الاقتصادية في نظام الاقتصاد الحر تواجه منافسة قوية، الأمر الذي يدفعها إلى الإفصاح وتوفير المعلومات بغرض اجتذاب الموارد الإنتاجية التي يمتلكها الأشخاص، وأيضا لتجنب قوى الضغط التي تتعرض لها من قبل مستخدمي التقارير الخارجية.

ج) أن نموذج الإفصاح في نظام الاقتصاد الحر يتضمن مدى واسع من المعلومات التي تلائم متخذي القرارات، كما أن هذه النماذج تنطوي على البيانات والمعلومات التي تدعم القدرة التنبؤية لمتخذيها، في حين أن نموذج الإفصاح في نظام الاقتصاد الموجه يتجه لخدمة المالك الحقيقي لهذه الوحدات وهي الدولة، وبالتالي فإن نموذج الإفصاح ينطوي على البيانات والمعلومات التي تخدم أغراض تقييم الأداء الاقتصادي والاجتماعي لهذه الوحدات.

د) إن استخدام التقارير الخارجية في نظام الاقتصاد الحر يزداد بدرجة أكبر منه في نظام الاقتصاد الموجه، فتعدد مستخدمي التقارير الخارجية في نظام الاقتصاد الحر من مستثمرين حاليين ومرتقبين ومقرضين ودائنين وعمال وإدارة الوحدة الاقتصادية ومستهلكين وجهات أخرى يؤدي إلى ضرورة توفير مستوى كاف من الإفصاح، أما في ظل نظام الاقتصاد الموجه فلا وجود لهذه الجماعات تقريبا، وإذا وجدت فإنها تعمل للدولة وفي ولاء كامل لها طبقا لما تقتضيه اللوائح والقوانين الحكومية.

ه) إن درجة التقدم الاقتصادي في المجتمع تؤثر أيضا على الأداء المهني لمراجعي الحسابات، فكلما زاد التقدم الاقتصادي كلما ظهرت وتعددت جماعات الضغط من مستخدمي التقارير الخارجية، وتم توفير الموارد اللازمة لعملية وضع المعايير لمهنة المحاسبة والمراجعة، وازدادت بالتالي درجة الحاجة للإفصاح.

4- احتياجات مستخدمي القوائم المالية

تعتبر احتياجات مستخدمي القوائم المالية أحد المتغيرات البيئية العامة التي يتوقع أن تؤثر على الأداء المهني لمراجعي الحسابات، نظرا لأن الهدف الأساسي للقوائم المالية المنشورة هو توصيل المعلومات المناسبة لكل من له الحق بطريق مباشر أو غير مباشر في الحصول على هذه المعلومات لاتخاذ ما يلزم من قرارات والتي تتخذ بناءا على ضوء العلاقات التي تربط الوحدة محل المراجعة بمستخدمي هذه المعلومات، وتجدر الإشارة إلى أن هناك عددا من العلاقات التي تربط الوحدة محل المراجعة بمستخدمي المعلومات التي تفصح عنها القوائم المالية المنشورة باعتبارها المنتج النهائي لعملية المراجعة، وهذه العلاقات هي:

أ) **علاقة الوكالة:** حيث تستخدم المعلومات في اتخاذ قرارات الاستثمار وتقييم الأداء الاقتصادي والاجتماعي للوحدة محل المراجعة، وذلك من قبل المستثمرين الحاليين والمرتقبين.

ب) **علاقة التمويل:** حيث تستخدم المعلومات في اتخاذ قرارات الائتمان وذلك من قبل البنوك وحملة المستندات والدائنين.

ج) **علاقة العمل:** حيث تستخدم المعلومات في عملية التفاوض مع الإدارة لتحديد مستويات الأجور الخاصة بالعاملين بالوحدة محل المراجعة، كما تستخدم المعلومات التي تفصح عنها القوائم المالية في الحكم على أداء الوحدة محل المراجعة.

يمكن القول أن احتياجات مستخدمي القوائم المالية تؤثر على الأداء المهني لمراجعي الحسابات من ناحية ضرورة قيام المراجع بالفحص الدقيق وبعملية المراجعة في جميع مراحلها من أجل تقرير سليم ومحايد، مبينا به أية مخالفات أو ثغرات سواء في الدفاتر والحسابات والقوائم المالية أو في نظام الرقابة الداخلية محل المراجعة، وذلك حتى يمكن توفير الاحتياجات المختلفة لكافة مستخدمي القوائم المالية، ومن المؤشرات الفرعية التي يمكن إتباعها لقياس أثر احتياجات مستخدمي القوائم المالية على الأداء المهني لمراجعي الحسابات ما يلي:

- احتياجات المستثمرين الحاليين والمرتقبين.
- احتياجات البنوك وحملة السندات والدائنين.

- احتياجات الجهات الحكومية المختلفة ومنها وزارة الصناعة ومصلحة الضرائب.
- احتياجات العاملين بالوحدة محل المراجعة.
- احتياجات إدارة الوحدة محل المراجعة.

5-المنافسة بين مؤسسات المحاسبية والمراجعة

تعتبر المنافسة بين مؤسسات المحاسبية والمراجعة أحد المتغيرات البيئية العامة التي يعتقد أنها تؤثر على الأداء المهني لمراجعي الحسابات، ولسنوات قليلة مضت كانت المنافسة بين مؤسسات المحاسبة والمراجعة غير مسموح بها لاعتبارها ضد الصالح العام، ولقد تغير هذا الوضع كثيرا في السنوات القليلة الماضية، إذ نجد أن وزارة العدل الأمريكية ولجنة التجارة الفيدرالية قد مارست ضغوطا قوية على مهنة المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية لإلغاء قواعد السلوك المهني التي تحد من المنافسة بين مؤسسات المحاسبة والمراجعة، وقد استجابت المهنة بالفعل لهذه الضغوط، وقامت بإجراء مراجعة شاملة لقواعد دستور المهنة بحيث سمحت بقدر أكبر من المنافسة في بيئة الممارسة المهنية ولقد كان للمنافسة بين مؤسسات المحاسبة والمراجعة أثرها على الأداء المهني لمراجعي الحسابات، وفي هذا الصدد يوجد اتجاهان:

الاتجاه الأول: هناك دراسات مؤداها أن ارتفاع مستوى المنافسة بين مؤسسات المحاسبة والمراجعة له أثر سلبي على استقلال المراجع وبالتالي على أدائه المهني، ومن هذه الدراسات[1]:

أ) دراسة *Shockley* والتي ترى أنه كلما ازدادت المنافسة بين مؤسسات المراجعة في الحصول على العملاء كلما ازدادت رغبة ومقدرة العملاء على تغيير المراجعين، ويرى *Shockley* أن أسباب التغيير تتراوح ما بين محاولة تخفيض الأتعاب إلى البحث عن مراجع مساير، وأنه كلما شعر المراجع بأن مراجعا آخر يتحين الفرصة ليحل محله في مراجعة حسابات العميل، كلما ازداد اعتماده على العميل وهذا بدوره يؤثر على الأداء المهني لمراجعي الحسابات تأثيرا سلبيا.

ب) دراسة *Copley* وآخرين والتي ترى أن نسبة الأتعاب مرتبطة طرديا بمستوى الأداء المهني للمراجع، حيث تتأثر الأتعاب بنوعية الخدمات المقدمة، وقد أوضحت الدراسة أن العملاء الذين يضغطون على مراجعيهم لتخفيض الأتعاب يرغبون أصلا في الحصول على مستوى منخفض من الجودة، وهذا لا يحقق للمراجع الالتزام بمعايير المراجعة وبالتالي الكشف والتقرير عن التحريف أو الحذف الجوهري في القوائم المالية.

[1]- علي محمد هويدي، (مرجع سابق)، ص 197.

ج) دراسة د.علي هويدي، والتي مؤداها أن ارتفاع مستوى المنافسة بين مؤسسات المراجعة للحصول على عملاء جدد أو الاحتفاظ بالعملاء الحاليين يضعف من درجة استقلالها سواء كانت هذه المؤسسات كبيرة أو صغيرة.

ويمكن تفسير ذلك أنه في ظل الزيادة الملحوظة في مؤسسات المراجعة وعدم تمسك الكثير من المراجعين بأخلاقيات وآداب الممارسة المهنية، يصبح المراجع في موقف ضعيف في مواجهة ضغوط إدارة الوحدة محل المراجعة، والتي تستهدف اتخاذ المراجع لموقف مسايرة لرغباتها – مراجع مساير – وتجاوزه عن بعض أخطائها، وهذه الأمور قد تضعف في النهاية من استقلال وحياد المراجع، ومما يدعم التفسير السابق أن اختيار وتعيين المراجع يتم عملياً عن طريق مجلس الإدارة، الأمر الذي قد يدفع الكثير من المراجعين إلى العمل على كسب رضا الإدارة وتجنب الاختلاف معها.

هناك دراسات مؤداها أن ارتفاع مستوى المنافسة بين مؤسسات المحاسبة والمراجعة له أثر إيجابي على استقلال المراجع، ومن هذه الدراسات دراسة *F.cul* والتي خلصت إلى أن ارتفاع مستوى المنافسة يدعم استقلال المراجع.

يمكن إرجاع اختلاف نتائج الدراسات السابقة إلى اختلاف نوعية المشاركين في الدراسة، فدراسة *Cul* تعكس وجهة نظر العاملين في البنوك، في حين تعكس دراسة د.علي هويدي، وجهة نظر المراجعين أنفسهم، ومما لا شك فيه أن المراجعين أقدر من غيرهم في تقدير أثر المنافسة على استقلالهم.

المطلب الثالث: متغيرات بيئة مؤسسات المحاسبة والمراجعة

1- أسلوب القيادة والإشراف

يقصد بالقيادة والإشراف في مجال المراجعة بأنه ذلك النشاط الذي يمارسه عضو فريق المراجعة في المستوى الإداري الأعلى من أجل توجيه مجموعة من الأفراد في المستوى الذي يليه لتحقيق أهداف مشتركة في زمن محدد وبكيفية محددة، ويعتبر متغير القيادة والإشراف أحد المتغيرات البيئية الهامة في مؤسسة المراجعة التي يتوقع أن يكون لها تأثيرا على الأداء المهني لمراجعي الحسابات، ولا تقتصر عملية الإشراف على المستويات العليا فقط –الشركاء والمديرين– وإنما يجب أن يكون للمستويات الدنيا دور إشرافي، ويرى البعض أن الأنشطة الإشرافية تنطوي على مجموعة من الوظائف تعمل على تحقيق أهداف معينة منها:

أ) التطوير الذاتي للمراجعين.

ب) تدريب وتطوير المراجعين أثناء العمل.
ج) تقديم الاستشارات للمراجعين.
د) فحص العمل الذي قام به المساعدون.
ه) تقديم النقد البناء وتقيم أداء المراجعين.

يرى آخرون أن نجاح المشرف في أداء عمله يؤدي إلى ترشيد الأحكام الشخصية للمراجعين وزيادة دقتها.

كما أشار البعض إلى أن اللجنة الفرعية للتعليم التابعة لمعهد المحاسبين القانونين بالولايات المتحدة الأمريكية، قد قامت بتشكيل مجموعة من أعضائها لبحث أثر العملية الإشرافية على رفع كفاءة المراجعين، وقد أوضحت هذه اللجنة أثر النشاط الإشرافي في المراجعة على النحو الآتي:

أ) اكتساب المعرفة المتعمقة والحكم الدقيق والمهارة العالية، وذلك أثناء التخطيط لعملية المراجعة، وأثناء التنفيذ وإتمام مهام المراجعة، ويتم ذلك عن طريق الاتصال المستمر بين المراجع والمشرفين الأكثر خبرة ومساعديه الآخرين والعملاء عند أداء مهام المراجعة.
ب) يمكن تحسين مهارات الأفراد المراجعين أثناء القيام بالعمل عن طريق الإشراف من خلال إعطاء التعليمات أثناء المراجعة، وتقديم التغذية المرتدة وبالتالي سيادة العلاقات الإنسانية في مجال العمل، ولقد اختارت هذه اللجنة أربعة مستويات للمراجعين وهي الشركاء، المشرفون (المديرون)، المراجعون الأوائل، المراجعون المساعدون.

2-الاتصال والتغذية المرتدة

يرى بعض الكتاب[1] أن الاتصال والتغذية المرتدة يقصد بها عملية نقل وتداول البيانات والمعلومات والمقترحات خلال قنوات الهيكل التنظيمي المختلفة أيا كان خط سير الاتصال، والذي قد يكون:

أ) من أعلى الهيكل التنظيمي إلى أسفله وذلك بالنسبة لنقل التعليمات والأوامر والتوجيهات الواجب مراعاتها.
ب) من أسفل الهيكل التنظيمي إلى أعلاه وذلك بالنسبة لنقل المقترحات والمعلومات المتعلقة بعملية المتابعة والرقابة.
ج) قد يتم الاتصال على المستوى الواحد بين رؤساء الأقسام أو الإدارات التنظيمية المختلفة.

---

[1] يمكن الرجوع إلى :
- خميس السيد إسماعيل،(السلوك الإداري). القاهرة، دار الهنا للطباعة، 1980، ص 88.
- عثمان خيري محمد، (الاتصالات الإدارية- حقيقتها ومشتملاتها). مجلة الإدارة العامة، مارس 1980، ص 51.

ويرى البعض أهمية أن يعتمد الاتصال على الوضوح والدقة والتوقيت المناسب لوصول البيانات أو المعلومات إلى مستخدميها، وهو ما يستدعي ضرورة التغلب على معوقات الاتصال المختلفة داخل مؤسسة المحاسبة والمراجعة، ومن الطرق المساعدة على ذلك ما يلي[1]:

أ) تقديم المعلومات في شكل يتفق وإمكانيات المراجعين ومستوى خبراتهم وثقافتهم.

ب) تقديم المعلومات في جرعات صغيرة وبصورة مناسبة ومبسطة حتى لا تكون تلك المعلومات معقدة بالنسبة للمراجع أو تزيد عن استيعابه.

ج) إتاحة الفرصة لشرح وجهة نظرا المراجع والتعرف منه على مدى فهمه للمعلومات المرسلة إليه.

د) ضرورة أن يرسخ في ذهن المراجع الحاجة إلى إبلاغ المراجع الأول بأوضاع العمل والمشكلات التي تقابله والحلول المقترحة، ويكون ذلك أولا بأول.

3- الموازنات الزمنية

تتطلب قواعد الانضباط المهني للمراجعة أن يقتصر مجال التنافس بين مؤسسات المراجعة، على جودة الأداء الذي تقدمه لعملائها، وما يميزه من فاعلية وكفاءة في أداء عملية المراجعة التي يطلبها العميل، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى عدم تأخر المراجعة ومن ثم نشر القوائم المالية الختامية للوحدة محل المراجعة، ولا شك أن مثل هذه الأمور تتطلب المزيد من الأعباء المالية التي يصعب نقلها إلى العميل[2].

لقد اتجهت كثير من مؤسسات المحاسبة والمراجعة في الوقت الحالي إلى ضغط الوقت المستغرق في أداء عملية المراجعة، وبالتالي توفير وقت وتكاليف عملية المراجعة، مما يساعد هذه المؤسسات أن تضطلع بالمهام الملقاة على عاتقها، ويقصد بضغط الوقت أي تخفيض الوقت المستغرق في أداء عملية المراجعة، أو تدنيه الوقت المستغرق في تنفيذ أية عملية من عمليات المراجعة كجزئية من البرنامج المخطط وبالتالي البرنامج ككل، ويتم تخفيض أو تدنيه الوقت المستغرق إلى الوقت المقدر لأداء كل عملية طبقا للخبرة الفنية والدراسة العلمية وطبيعة نشاط الوحدة محل المراجعة وحجم عملياتها.

يرى البعض أن موازنة الوقت تعتبر من الأمور الهامة بالنسبة لجميع مؤسسات المراجعة، فتقدير الوقت المناسب والذي يجب تخصيصه للمهام المحددة في المراجعة له انعكاساته المباشرة وغير المباشرة على الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث تبين الانعكاسات المباشرة في أن موازنة الوقت تقدم الأساس لتقدير تكاليف عملية المراجعة، وتخصيص الأعضاء الفنين على الوظائف، وتقييم أداء المراجعين، أما الانعكاسات غير المباشرة على الأداء المهني لمراجعي الحسابات فتمثل في أن موازنة

[1]- محمد فخري مكي، (مدخل النظم الإلكترونية). الزقازيق، مكتبة المدينة، 1978، ص29.

[2] – نبيل فهمي سلامة، (مرجع سابق)، ص 265

الوقت تساعد على توفير أدلة إثبات مستنديه على الالتزام بالمعيار الأول للعمل الميداني وهو "التخطيط والإشراف السليم على المراجعة"، كما أن موازنة الوقت تساعد على إثبات ممارسة العناية المهنية الواجبة عند حدوث نزاع أمام القضاء، ويشير البعض إلى أن الوقت المخصص لمهام المراجعة يمكن أن يؤثر تأثيرا جوهريا على كل من تكاليف وفعالية عملية المراجعة، وذلك من ناحية تخصيص وقت أقل مما يجب أو تخصيص وقت أكثر مما يجب، فتخصيص وقت أقل مما يجب للقيام بمهام المراجعة سوف يؤدي إلى انخفاض تكاليف المراجعة، ولكن من ناحية أخرى يمكن أن يؤدي إلى عدم فعالية أداء عملية المراجعة وهنا ربما يفشل المراجع في اكتشاف انحرافات تمثل أدلة إثبات مهمة المراجعة والتي كان لابد من ملاحظتها في العينة، أما تخصيص وقت أكثر مما يجب للقيام بمهام المراجعة فسوف يؤدي إلى المبالغة في تقدير تكاليف المراجعة، وبالتالي احتمال فقد العملاء لصالح مؤسسات المراجعة المنافسة وأيضا فإن تخصيص وقت أكثر من اللازم يمكن أن يخفض من فعالية المراجعة نتيجة تراخي المراجع بسبب طول الوقت وبالتالي الفشل في أداء المهام المراجعة بعناية.

4-الخدمات الاستشارية التي تقدمها مؤسسة المراجعة لعملائها

تجدر الإشارة إلى أن الخدمات التي تقدمها مؤسسة المراجعة لعملائها يمكن تقسيمها إلى مجموعتين، الأولى خدمات إلزامية أو ما يطلق عليه بالمراجعة الإلزامية، وهي المراجعة التي تلتزم بها الوحدة محل المراجعة وفقا لأحكام القوانين التي تخضع لها الوحدة- قوانين الشركات أو قوانين الضرائب وغيرها – والمجموعة الثانية من الخدمات تعتبر خدمات اختيارية، ويقصد بذلك عدم وجود إلزام قانوني على الوحدة يحتم القيام بها، وتتمثل تلك الخدمات في الخدمات الضريبية والخدمات الاستشارية المختلفة.

يرى *Medrick & Previts*، أن هذه المجالات الثلاثة وثيقة الصلة بعضها بالبعض، وتعتمد على مجموعة من المهارات المرتبطة بممارسة المهنة ممارسة عامة، وقيام المحاسب بتقديم هذه الخدمات يستلزم ضرورة أن يتوافر لديه مجموعة من المهارات لتجميع الحقائق، والقياس والتحليل الكمي وصياغة الفروض، والتجميع والتقييم والتحقق من الأدلة وتلخيص وتوصيل النتائج، وتستخدم هذه المهارات لتقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في مجال الاستثمار، والتخطيط للمستقبل، وإدارة عمليات المؤسسة والسياسة الضريبية...الخ.

ولقد ثار في السنوات الماضية جدل حول تأثير مدى قيام المراجع الخارجي بأعمال الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع وحياده، ولقد اهتمت الجهات العلمية والمهنية بهذا الموضوع، وهناك اتجاهان فيما يتعلق بأثر تقديم المراجع لخدماته الاستشارية على حياده واستقلاله.

الاتجاه الأول: إن تقديم المراجع للخدمات الاستشارية يضعف من استقلاله، ففي الولايات المتحدة الأمريكية كان من أهم توصيات اللجنة الفرعية لميتكل 1978، هو منع المراجعين من تقديم الخدمات الاستشارية لعملائهم، وترى اللجنة أن تقديم هذه الخدمات يؤدي إلى إضعاف استقلال المراجع، وأن الخدمات التي يمكن تقديمها هي فقط تلك التي تتعلق بتحسين نظام الرقابة الداخلية في المشروع، وقد حذرت SEC في منشورها رقم 264 من الخطر المحتمل على استقلال المحاسبين الذين يقومون بتقديم الخدمات الاستشارية للإدارة[1].

ويرى بعض الكتاب ما نصه، "**أن تقديم الخدمات الاستشارية يضعف من استقلال المراجع، يستوي في ذلك المراجعين العاملين في مكاتب مراجعة كبيرة أو صغيرة**"[2]، وقد أجرى البعض دراسة تطبيقية في ألمانيا الغربية اتضح منها أن حوالي 80 % من الكتاب في مجال الأعمال يعتقدون أن تقديم المراجعين للخدمات الاستشارية للإدارة يعوق حيادهم واستقلالهم، وتتفق النتيجة السابقة مع وجهة نظرا هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكية، والتي تنادي بأن المراجع الذي يقدم الخدمات الاستشارية سوف يجد نفسه في موقف الدفاع عن عميله، وهو ما يجعل من الصعب على المراجع أن يظل مستقلا استقلالا حقيقا، كما أنه سوف يصبح في الواقع متخذ قرارات، الأمر الذي يجعله في وضع من يراجع قراراته.

يرى بعض الكتاب أن دعم استقلال المراجع يكمن في التخصص داخل المهنة، ويصل إلى نتيجة تتفق مع الآراء والنتائج السابقة، وهي أنه لا ينبغي للمراجعين أن يقوموا بأداء خدمات أخرى، ومن يقدم هذه الخدمات ينبغي ألا يتعرض لموضوع إبداء الرأي على القوائم المالية[3].

الاتجاه الثاني: أن تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لا يضعف من استقلاله، ومن ناحية أخرى نجد نتائج مختلفة لعدد من الدراسات، والتي لم تظهر أي أثر سلبي لتقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع بل إن إحدى هذه الدراسات أظهرت أن هناك أثرا إيجابيا، أي أن تقديم الخدمات الاستشارية يدعم استقلال المراجع، وهي نتائج تتمشى مع وجهة النظر الرسمية للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين AICPA وكذلك معهد المحاسبين القانونين بإنجلترا وويلز ICAEW.

5- الكيان القانوني وحجم مؤسسات المحاسبة والمراجعة

[1]-محمد يوسف عبد السلام، (المراجع والاستشارات الإدارية في جمهورية مصر العربية). المجلة العلمية لتجارة الأزهر، العدد الثامن، يناير 1984، ص 166.

[2]-علي محمد هويدي، (مرجع سابق)، ص 198.

[3] – أحمد نور،(مراجعة الحسابات). الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 1987، ص 656.

يعتبر الكيان القانوني وحجم مؤسسات المحاسبة والمراجعة أحد المتغيرات البيئية الهامة التي يعتقد أنها تؤثر على الأداء المهني لمراجعي الحسابات، نظرا لاختلاف طبيعية مؤسسات المحاسبة والمراجعة صغيرة الحجم عن مؤسسات المحاسبة والمراجعة كبيرة الحجم وذلك من الزوايا الآتية :

أ) تعتمد مؤسسات المراجعة صغيرة الحجم على عميل واحد أو عدد محدود من العملاء في كسب جزء كبير من دخلها، وذلك بخلاف مؤسسات المراجعة كبيرة الحجم والتي عادة لا تعتمد على عميل واحد في تدبير مواردها المالية.

ب) تعتمد مؤسسات المراجعة صغيرة الحجم أساسا في الحصول على عملاء جدد على العلاقات الشخصية أو العائلية التي تربط بين صاحب مؤسسة المراجعة وصاحب أو أصحاب الوحدة محل المراجعة، في حين أنه في مؤسسات المراجعة الكبيرة تقل العلاقات الشخصية أو العائلية كلما كبر حجم الوحدة محل المراجعة.

ج) إن مؤسسات المراجعة كبيرة الحجم عادة تتسم بتفوقها المادي وبالتالي القدرة على استخدام عناصر من المراجعين ذوي الكفاءات العالية، وأيضا القدرة على توفير إمكانيات ووسائل التدريب وذلك بخلاف مؤسسات المراجعة صغيرة الحجم.

د) هناك جدلا في الفكر المراجعي حول أثر حجم مؤسسة المراجعة على الأداء المهني لمراجعي الحسابات، وهناك اتجاهان :

- حيث توصلت بعض الدراسات إلى أن مؤسسات المراجعة الكبيرة يمكنها تنفيذ عمليات المراجعة بدرجة عالية من الكفاءة وبذل العناية المهنية المطلوبة، والقيام بأداء عملها على خير وجه، ولكل هذه الاعتبارات فإن مؤسسات المراجعة الكبيرة تكون أكثر قدرة على مقاومة ضغوط العملاء، وبالتالي أكثر قدرة في المحافظة على الاستقلال والحياد، أما مؤسسات المراجعة الصغيرة لا يمكنها تنفيذ عمليات المراجعة بنفس الكفاءة.
- أما الإتجاه الثاني هو رأي مخالف لما توصلت إليه الدراسات السابقة، وهو أن مؤسسات المراجعة الكبيرة تكون أكثر عرضة لفقد استقلالها وحيادها، ولذلك على الرغم من أنها لا تعتمد على عميل واحد أو عدد محدود من العملاء فهي لا ترغب في التضحية بعملائها نظرا لما يرتبط بذلك من إضرار لسمعتها ومركزها.

ومن التحليل السابق يتضح أن مؤسسات المراجعة الكبيرة لديها القدرة على مقاومة ضغوط العملاء لعدم تأثرها ماديا بعميل واحد أو عدد محدود من العملاء، وبالتالي إمكانية الحفاظ على استقلال وحياد مراجعيها أثناء قيامهم بمهام المراجعة في جميع مراحلها، أما مؤسسات المراجعة الصغيرة فنظرا لأنها تتأثر ماديا بعملائها، فإن هذا قد يؤدي إلى التأثير على مراجعيها في التغاضي عما يواجهه من حالات ضعف في نظام الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة، وبالتالي ضعف ما يقومون به من اختبارات جوهرية وعدم ذكر ما يجدونه من مخالفات في التقرير النهائي للمراجعة، كما ينادى بعض

الكتاب[1] من أن اتجاه مؤسسات المراجعة الصغيرة نحو الاندماج وتكوين مؤسسات كبرى للمراجعة يمكن أن يدعم الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة، ويقلل من خطر فقد الاستقلال.

المبحث الثاني: فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات

ظاهرة فجوة التوقعات منتشرة في بيئة المراجعة بشكل عام فلا يمكن بطبيعة الحال استثناء أي بيئة منها، فمنذ بداية ظهور المهنة وتطورها نجد أن معظم الدراسات والبحوث في هذا المجال اتفقت على عدم إمكانية الجزم بشكل قاطع حول اشتراط فهم جميع مستخدمي تقرير المراجع لطبيعة المراجعة ودور ونطاق مسؤولية المراجع، فعلى الرغم من إدراك المراجع بدوره وواجباته وطبيعة عمله ومسؤولياته من خلال الأنظمة والمعايير المهنية الملزمة الصادرة من قبل الأجهزة القائمة على تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في كل دولة، إلا أنه لا يشترط دائما إدراك جميع مستخدمي تقرير المراجع بكل هذه الأمور.

المطلب الأول: مراجعة الأدبيات ذات العلاقة بفجوة التوقعات

1- المفاهيم المختلفة لفجوة التوقعات

تعتمد عملية المراجعة على الأطراف المعنية بخدمات المراجعة وهي [2]:

- ✓ المراجع الخارجي.
- ✓ الشركة محل المراجعة.
- ✓ مستخدمي تقرير المراجع.

وقد يكون لدى هؤلاء المستخدمين توقعات ورغبات معينة من خلال المراجعة الخارجية ونتيجة لتفاوت أهداف المراجعة الخارجية ورغبات مستخدمي القوائم المالية، والتي تكون عادة رغبات مكلفة بالنسبة للمراجعين مما يؤدي إلى عدم تلبية عدداً من تلك الرغبات، وبالتالي إلى وقوع ما يسمى بفجوة التوقعات، ويرجع تاريخ أول استخدام لعبارة فجوة التوقعات إلى الولايات المتحدة ففي بداية عام 1974 م أنشأت لجنة تحديد مسؤوليات المراجعين (تعرف بلجنة كوهين Cohen) وقد أنشأها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وقد حددت مسؤوليات هذه اللجنة بتقديم توصيات عن المسؤوليات الواجبة على المراجعين، وقد حددت بنود هذه اللجنة بدراسة (وجود فجوة التوقعات بين ما يحتاجه الجمهور وما يجب أن يقدمه المراجعين) وكان ذلك نتيجة للاهتمام المتزايد للجمهور بالانتقادات الموجهة لنوعية أداء المراجعين وإخفاقهم في اكتشاف أو الإفصاح عن المتلاعبين في الشركات، وكان ذلك سبباً رئيسياً لدفع حكومة الولايات المتحدة لإنشاء لجنة دستورية في عام 1975م للتقصي واقتراح طرق

[1] – محمد توفيق محمد، سمير شحاته عوض،(المشكلات المعاصرة في المراجعة). الجزء الثاني، (مرجع سابق)، ص 173.

[2]– جورج دانيال غالي، (تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة). الدار الجامعية، 2003، ص 14

للارتقاء بمستوى المسؤوليات في الشركات العامة ومسؤولية مراجعيها، وقد دفع ذلك في عام 1976م لإنشاء لجنة "Moss" وينحصر اهتمامها أيضاً في دراسة معايير المسؤولية في المؤسسات.

وفي كندا أدى نفس الاهتمام إلى إنشاء لجنة خاصة منبثقة عن المعهد الكندي للمحاسبين لفحص دور المراجع، وقد أصبحت تعرف فيما بعد باسم لجنة (Adams)[1]، كذلك ظهر نفس الاهتمام بدور ومسؤولية المراجع حديثاً في المملكة المتحدة مرة أخرى بعد ظهور العديد من الفضائح المالية والمطالبة المتزايدة بمسؤوليات أكبر في مكاتب المراجعة، حيث أن العديد من تحقيقات وزارة التجارة في السبعينيات انتقدت أسس وقواعد المراجعة، وقد دفع هذا الاهتمام مهنة المراجعة لإنشاء مشروع تنظيمي مشترك للتحقق من حالات الصالح العام من خلال لجنة معايير المراجعة " Auditing Practices Committee " (APC) والتي أصدرت أول معيار في عام 1980م.

كما قام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بتشكيل لجنة Anderson بغرض إعادة صياغة المعايير المهنية في ضوء المستجدات والظروف البيئية المتغيرة، واعترفت اللجنة في تقريرها بوجود فجوة التوقعات، حيث يوجد لدى الجمهور توقعات معينة عن اكتشاف الغش والتضليل في القوائم المالية التي تمت مراجعتها، فضلاً عن أن الجمهور يتوقع أن تحذره القوائم المالية – التي تمت مراجعتها – بصورة مبكرة عن فشل المشروع وأن تمده تلك القوائم ببعض التأكيدات فيما يتعلق باستمرارية وبقاء الشركة، ولقد انتهى تقرير لجنة Anderson إلى مطالبة المهنة بالاستجابة إلى الظروف البيئية سريعة التغير عن طريق تطبيق مدخل جديد للمعايير المهنية التي تحكم أداء المراجعين بغية المحافظة على ثقة الجمهور في مهنة المراجعة ومصداقية المراجعين.

وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتشكيل لجنة لدراسة التقارير المالية المضللة أطلق عليها لجنة Treadway حيث شملت أغراض هذه اللجنة دراسة دور المراجع المستقل في اكتشاف الغش أو التضليل في القوائم المالية، ونتيجة لهذه الجهود المهنية استجاب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وقام في مواجهة فجوة التوقعات بإصدار تسعة معايير مراجعة، حيث أحدثت هذه المعايير التغيرات التالية:

- زيادة مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الأخطاء والغش والتقرير عنهما، فضلاً عن تصميم عملية المراجعة لتؤكد بصورة معقولة أن الأخطاء والغش الجوهريين سوف يتم اكتشافهما.
- توضيح مسؤولية المراجع عن اكتشاف التصرفات غير القانونية والتقرير عنها.

---

[1] –المرجع السابق، ص 20

- إعادة النظر في التقرير النموذجي (المعياري) للمراجع.
- ضرورة قيام المراجع بإجراء تقييم لمقدرة المؤسسة على الاستمرار، وفي حالة وجود شكوك ق وية حول قدرتها على هذا الاستمرار، فعلى المراجع أن يقوم بتعديل تقريره في هذه الحالة.

إن أول من استخدم عبارة فجوة التوقعات هو LIGGO عام 1974م وذلك من خلال مقالة أوضح فيها أن فجوة التوقعات عبارة عن عامل لمستويات الأداء المتوقع من المراجعين كما يتصورها كل من المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية وأن الفرق بين الطرفين يمثل فجوة التوقعات[1].

ويرى Martinis أنه باقتباس نموذج لجنة ماكدونالد الذي أعده بورتر Porter يمكن التعرف على مكونات فجوة التوقعات وهما[2]:

أ) **فجوة الأداء:** وتنقسم إلى قسمين

- فجوة قصور معايير المراجعة والتي تتمثل في الفجوة بين الأداء المتوقع من المراجع أن بقوم به، وبين المعايير الصادرة من المنظمات والهيئات المهنية والتي تحكم المهنة.
- الفجوة بين ما هو متوقع من المراجع أدائه خلال عمله وبين الأداء الفعلي للمراجع.

ب) **فجوة المعقولية** : وهى الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع من المراجع أن ينجزه وبين ما يقوم به المراجع في حدود العناية المهنية اللازمة، ويذكر غالي أن فجوة التوقعات[3] تتكون من فجوة المعقولية التي تتمثل في التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من المراجع وبين ما يستطيع المراجع أدائه بصورة معقولة، وفجوة الأداء التي تتمثل في التباين بين الواجبات التي يتوقعها المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية بشكل معـ قول من المراجع، وبين الأداء الفعلي له، ويمكن تقسيم تلك الفجوة إلى مكونين هما:

- الفجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المراجع وبين واجبات المراجع وفقاً لمعايير المراجعة، ويطلق على تلك الفجوة عدم كفاية أو قصور في معايير المراجعة.
- الفجوة بين واجبات المراجع وفـ قاً لمعايير المراجعة، وبين الأداء الفعلي له ويطلق على تلك الفجوة عدم كفاية أو قصور في الأداء

---

[1] –منصور حامد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، (دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة). الدار الجامعية، 2003، ص ص 20-21

[2] –أمين السيد احمد لطفي، (المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال). الدار الجامعية، ص ص 781-782

[3] –جورج دانيال غالي، (مرجع سابق)، ص708

كما توصلت لجنة كوهين إلى وجود فجوة توقعات في المراجعة، وأن سبب هذه الفجوة أن المستخدمين لتقارير مراجع الحسابات يتوقعون من مراجعي الحسابات أن يتغلغلوا داخل أنشطة وعمليات المؤسسة وأن يعدو تقاريراً عن أداء الإدارة، وأن يكتشفوا العمليات غير القانونية والاختلاسات، ألا أن عدم تلبية مراجعي الحسابات لتوقعات المستخدمين في تلك الأوجه أدى إلى ظهور فجوة التوقعات.

ويعرف (Lee) فجوة التوقعات بأنها التباين بين ما هو متوقع أن يحققه مراجعي الحسابات وبين الأداء الفعلي لهم، حيث ترتبط تلك الفجوة بالأداء الفعلي للأعمال، وإخفاق مراجعي الحسابات في أداء عملهم بالشكل المطلوب، كما عرفها باحثان آخران (Chandler & Edwards) بأنها تعني الفارق الجوهري بين ما يتوقعه المجتمع من عملية المراجعة وما تقدمه مهنة المراجعة فعلاً للمجتمع، ويرى أحد الباحثين أنه بخلاف الأطراف أصحاب المصلحة الذين يهتمون بنتائج الأعمال والموقف المالي للشركات الفردية، فإن هناك أطراف يمثلون الزعماء والأطراف ذات الضغط الذين يتعين أخذهم في الاعتبار عندما يتم دراسة فعالية وظيفة المراجعة وفجوة توقعات المراجعة على النحو التالي[1]:

أ) **السياسيون:** قد يكون لديهم مصلحة حقيقية من وراء أداء مراجعي الحسابات، لذلك إذا ما كان هناك غش جوهري في مجتمع في طور البناء، ولم يتم اكتشاف ذلك الغش عن طريق مراجع الحسابات، فإن الجمهور العام قد يلوم ويعاتب السياسيين عن عدم ضمانهم وتأكيدهم على أن عملية المراجعة كانت فعالة، قد يتزايد نطاق عملية المراجعة كاستجابة لمثل ذلك الضغط من الجمهور العام، وقد يحتمل بالطبع أن يكون له أثر على التوقعات من عملية المراجعة.

ب) **المنظمين:** وهم القائمين على مصلحة الشركات أو هيئة سوق المال أو الجهات المتعددة المحددة عن طريق قانون الشركات أو قانون رأس المال أو مجلس ممارسات المراجعة ومجلس التقارير المالية بالإضافة إلى مجلس المعايير المحاسبية، ومن الأهمية بمكان القول بأن عملية التنظيم قد غيرت العلاقات عن طريق فرض واجبات ومسؤوليات على البعض وإعطاء حقوق للبعض الآخر مما قد يكون له أثر على التوقعات من عملية المراجعة.

ج) **الأكاديميين:** يأخذ الأكاديميون في السنوات الحديثة مزيد من الأهمية لتفعيل عملية المراجعة، وقد يكون هناك جدال حول وجود تأثير لبعض الأكاديميين على ما الذي يعتقده الجمهور العام بخصوص التنظيمات المهنية ومراجعي الحسابات، وربما للمدى الذي معه يغيرون من نطاق اتجاهات تلك الجهات ومراجعي الحسابات.

تشير فجوة التوقعات إلي عدم رضا المجتمع المالي عن عمل المراجعين نسبة إلى المتوقع منهم مما يؤدي إلي رفع العديد من القضايا على مؤسسات المراجعة، بحجة مصادقتهم على بيانات غير

[1] –أمين السيد احمد لطفي، (مرجع سابق)، ص 788

صحيحة وتحتوي أخطاء جوهرية، مما أوقع المعنيين بتلك البيانات في خسائر كبيرة وتحدث فجوة التوقعات عندما يصدر المراجع رأيا غير متحفظ علي القوائم المالية، ويتبين لاحقا وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات مما ينتج عنه عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة وقد يكتشف لاحقا وبعد ظهور هذه التقارير ضعفا في نظام الرقابة الداخلية، مع وجود حالات غش وتصرفات غير قانونية، مما يؤدي إلى الشك في استقلالية المراجع، ونقص الكفاءة المهنية عنده وانخفاض جودة الأداء المهني للمراجع.

المطلب الثاني: جهود المنظمات المهنية تجاه تضييق نطاق فجوة التوقعات

1- المعايير المتعلقة باكتشاف الغش والمخالفات والأعمال غير القانونية

تشتمل على المعيارين رقم (53؛ 54) :

لقد احتل اكتشاف الغش والمخالفات جزءاً كبيراً في أدبيات المراجعة، حيث يعتقد الكثير من مستخدمي القوائم المالية أن مراجع الحسابات هو المسؤول الأول عن اكتشاف جميع حالات الغش والمخالفات، وبناءاً على ذلك أصدر مجلس معايير المراجعة في عام 1988 المعيار رقم (53) بعنوان (مسؤولية المراجع بشأن اكتشاف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات).

ولقد جاء هذا المعيار بديلاً للمعيار رقم (16) الصادر في يناير 1977، وتسري أعمال هذا المعيار بداية من الأول من يناير 1989م، حيث يوفر المعيار إرشادات حول مسؤولية المراجع المستقل عن اكتشاف الأخطاء والمخالفات في مراجعة القوائم المالية، مثال السياسات المحاسبية الخاصة بتحديد الإيرادات وتقييم الأصول وكذلك الفصل بين المصروفات الرأسمالية والمصروفات التشغيلية بحيث لا يساء استعمالها.

ففي حالة وصول المراجع إلى نتيجة مفادها أن القوائم المالية متأثرة بالمخالفات الجوهرية عليه أن يصر على تعديلها، وإذا لم يتم ذلك عليه أن يصدر تقريراً متحفظا أو رأيا سلبيا عن القوائم المالية مبرراً بذلك كل الأسباب التي أدت إلى رأيه، وعلى الرغم من أن اهتمام المراجع ينصب في اكتشاف وجود غشٍ أو خطأ في البيانات المالية المبنية على تقارير مالية خادعة، فقد وجه المعيار رقم (53) على ما يلي :

- على المراجع أن يقوم بتوثيق مخاطر الاحتيال.
- يقييم عوامل مخاطر الاحتيال والغش للأخذ بها عن دراسة خطر المراجعة.
- يكون لدى المراجع الاستعداد للاستجابة في توسيع مسؤولياته عن اكتشاف الاحتيال والغش.
- يقوم المراجع بالإبلاغ عن حالات الغش والاحتيال للإدارة ولجنة المراجعة والجهات ذات العلاقة.

- كما أنه لابد للمراجع أن يقوم بفحص الظروف المصاحبة لحالات الغش والاحتيال.

كما طالبت العديد من التنظيمات مثل هيئة الأوراق المالية (SEC) بإعطاء مراجع الحسابات مسؤولية إضافية هي الكشف عن الغش والأخطاء، الأمر الذي أدى إلى تفاوت وتضارب وتفهم مراجعي الحسابات لمتطلبات هذا المعيار.

نجد من خلال استطلاع هذا المعيار أن هناك فقرة هامة وهى الفقرة الخاصة بأن على المراجع أن يقيم مخاطر الأخطاء والممارسات غير القانونية، والتي تجعل من البيانات المدرجة في الميزانية غير صحيحة، كذلك قام مجلس معايير المراجعة بإصدار المعيار رقم (82) بديلاً عن المعيار رقم (53) الذي يركز على دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية، وهو ما أكده علي[1]، على أهمية الحاجة إلى صدور المعيار رقم (82) الصادر في أبـ ريل عام 1997م بعد أن تكونت لجنة من مجلس معايير المراجعة (ASB) لتقييم مدى صلاحية المعيار رقم (53)، وقد أوصت اللجنة بضرورة إصدار معيار جديد يساعد المراجع على اكتشاف القوائم المالية المضللة نتيجة لوجود غش.

ركز المعيار رقم (82) على دراسة عوامل خطر الغش ذات الصلة بالتقارير الاحتيالية، إلى جانب فحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة، حيث ينتج عن عملية تقييم المراجع لخطر المراجعة مستوى الإشراف للمراجعين، ودرجة الشك المهني كما يجب ألا نغفل دور خبرة المراجع وكفاءة الأفراد المساعدين في عملية المراجعة، بحيث يمكن تكليف الأكفاء بمسؤوليات كبيرة تتناسب مع خبرتهم.

كذلك على المراجع إبلاغ تلك المخالفات للجنة المراجعة، وإذا ارتأى الانسحاب بسبب عجزه أو منعه من القيام بأعماله، بحيث تكون لجنة المراجعة على علم بأي مخالفات تصدر وخاصة المخالفات الجوهرية، كذلك دعا المعيار رقم (82) إلى لفت انتباه لجنة المراجعة والإدارة إلى كافة عوامل الغش التي تم اكتشافها، كل ذلك يكون دون إيصالها للغير، حيث لابد للمراجع أن يلتزم السرية في تلك الأمور.

في عام 1988م أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة معايير المراجعة رقم (54) لكي تحل محل نشرة معايير المراجعة رقم (17) والتي تعتبر مسؤولية المراجع عن اكتشاف والتقرير عن التصرفات غير القانونية لها الأثر الهام على القوائم المالية مثلها مثل مسؤولية المراجع عن

[1] –علي سمية أمين، (فجوة التوقعات بالنسبة لدور المراجع الخارجي في المجتمع دراسة ميدانية). مجلة المحاسبة والإدارة والتامين القاهرة، 2001، ص179

اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية[1]، ويسري أعمال هذا المعيار من الأول من يناير 1989م، حيث تختلف التصرفات غير القانونية بدرجة كبيرة بعلاقتها بالقوائم المالية[2]، ويقسم هذا المعيار التصرفات غير القانونية إلى نوعين هما :

أ) التصرفات غير القانونية التي لها أثر مباشر وكبير في قيم القوائم المالية، مثل المخالفات في قانون الضرائب[3].

ب) التصرفات غير القانونية والتي ليس لها أثر مباشر في قيم القوائم المالية، وتكون في الأعمال غير المحاسبية.

كما نص المعيار رقم (54) على أن المراجعة تتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، والتي عادة لا تتضمن إجراءات تؤدي إلى اكتشاف التصرفات غير القانونية ذات الأثر المباشر في المركز المالي، كما أن على المراجع تقييم أثر النوع الأخير إذا ما توافرت لديه مع لومات تدل على احتمال حدوث تجاوزات قانونية، كما أنه من الضروري إبلاغ لجنة المراجعة والإدارة بذلك.

ويلاحظ أن المعيار (54) قد أضاف بعداً جديداً لتضييق فجوة التوقعات ولو بشكل جزئي، حيث وسعت النشرة مسؤولية المراجعين عن التصرفات غير القانونية نظراً لأهميتها النسبية، فالمعيار قسم التصرفات غير القانونية إلى قسمين سبق ذكرهما، حيث يعتبر الهدف من التفرقة بين أنواع التصرفات غير القانونية ،هو من أجل تحديد مسؤولية المراجع في الكشف عن التصرفات غير القانونية التي لها أثر مباشر في قيم المركز المالي، وبذلك تكون النشرة قد حصرت أمر التفرقة بين النوعين للحكم (التقدير) الشخصي للمراجعين، وذلك بسبب التداخل بين النوعين الذي جاء نتيجة لتنوع القوانين والأنشطة، مما جعل من عملية التصنيف مختلفة من حالة لأخرى ومن نشاط لأخر[4]، وعليه قد يدور في الذهن سؤال عن الكيفية التي يمكن للمراجع أن يفرق بها بين التصرفات غير القانونية، وبالتالي اكتشافها.

لقد أوضحت النشرة رقم (54) أن المراجعين يفتقرون إلى الإلمام بالمعلومات القانونية اللازمة لتصنيف التصرفات غير القانونية، حيث يرى البعض أن على المراجع أن يعتمد في ذلك على الإدارة بينما يرى المراجع أن الاعت ماد على الإدارة غير ممكن إلا إذا كانت هذه التصرفات لا تمت للإدارة

[1]-جورج دانيال غالي، (تضييق فجوة التوقعات في المراجعة دراسة انتقاديه). المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة، عين شمس، يناير 1998، ص 724

2-AICPA, 1996, p25

[3]-زغلول احمد حسن، (دراسة تحليلية لجهود المنضمات المهنية بشأن مسؤولية المراجع عن الأعمال غير القانونية لعملائه). المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، عين شمس، 1994، ص1822

[4]- المرجع السابق، ص ص 1823-1825

بصلة، وذلك لا يعني استغناء المراجع عن الاستفسار من الإدارة، وهذا يقودنا إلى القول بأن التفرقة في التصرفات غير القانونية ترجع للحكم الشخصي للمراجع ولخبرته في هذا الجانب.

2-المعايير الخاصة بزيادة فعالية المراجعة

تشتمل على المعايير التالية (55 ؛56 ؛57) :

عمل المعيار (55) على مراعاة بيئة الرقابة الداخلية للعميل من خلال العمل على تقييم مخاطر الرقابة عند المستوى الأقل، وكذلك إجراء اختبار لإجراءات مدى فاعلية نظام الضبط الداخلي لدى مؤسسة العميل، وذلك للعمل على تجنب المشاكل المالية، حيث اشترط المعيار من المراجع أن يكون ملماً بنظام الرقابة الداخلية لدى العميل.

يرى (Guy and Sullivan) أن هذا المعيار قسم هيكل الرقابة إلى ثلاثة عناصر رئيسية هي بيئة الرقابة والنظام المحاسبي والإجراءات الرقابية، وعليه فلا بد للمراجع أن يكون لديه الفهم الكافي للعناصر الثلاثة، وذلك حتى يتمكن من وضع خطة عمل جيدة وفعالة متضمنة ما يلي:

- قدرة التعرف على أنواع البيانات المحرفة أو التي من الممكن حدوثها.
- التفكير والتخمين للعوامل التي قد يكون لها تأثير على وجود بيانات غير صحيحة.
- إجراء تصميم واختبارات لنظام الرقابة الداخلية.

ويرى أحد الباحثين أن أهمية قياس خطر المراجعة تؤثر على مدى سلامة القوائم المالية حيث يعرف خطر المراجعة على أنه إخفاق المراجع في التحفظ في تقريره في حالة وجود خطأ مادي وهام في القوائم المالية، لقد ركزت النشرة على ضرورة تقدير خطر الرقابة الذي هو أحد مكونات خطر المراجعة والذي يحتوى على الخطر الحتمي، خطر الرقابة، وخطر الاكتشاف، عند ذكر خطر المراجعة يبرز موضوع آخر هو الأهمية النسبية حيث أنها قد ترتبط في قرارات المستثمرين، فمثلاً نجد أن المغالاة في تقدير مخزون أخر الفترة يؤدي إلى زيادة جوهرية في صافي نتيجة الشركة للسنة الحالية عن السنوات السابقة، وبالتالي يؤثر على قرارات المستثمرين المرتقبين نحو الاستثمار في هذه الشركة وكذلك الحال في حالة إظهار أرباح وهمية.

و بخصوص المعيار (56) قام مجلس معايير المراجعة (ASB) بإصداره ليحل محل المعيار رقم (23) الصادر في أكتوبر عام 1978، حيث يقر هذا المعيار على أهمية الإجراءات التحليلية، والتي قد تكون فعالة في حالة حدوث عدد من التجاوزات المالية، ولقد أعد هذا المعيار لمراعاة التالي :

أ) من أجل إتباع الإجراءات التحليلية عند إعداد خطة المراجعة، وعند إعداد التقرير النهائي.
ب) إع طاء إرشادات ج ديدة عند تصميم وإع داد الإجراءات التحليلية لك ل عملي ة عن د الفحص.

ويرى (Weirich and Reinstein) أن هذا المعيار صدر من أجل استخدامه في الإجراءات التحليلية عند إعداد تخطيط عملية المراجعة، وكذلك يمكن استخدامها عند إجراء الاختبارات الخاصة بالبيانات المالية.

أما المعيار (57) فيركز على مراجعة التقديرات الحسابية، مثل صافي قيمة الموجودات وكذلك خسائر القروض، كذلك يدخل هذا المعيار في عنصر هيكل الرقابة الداخلية وذلك في حالة تقييم أداء الإدارة، حيث على المراجع الحصول على أدلة ثبوتية معقولة، والتي تهدف إلى ما يلي :

أ) تطوير التقديرات الحسابية الملموسة (الظاهرة).
ب) أن تكون التقديرات معقولة، وتابعة للظروف الحالية.
ج) أن تكون التقديرات متماشية مع أحد الطرق المعروفة والمتعارف عليها محاسبيا.

لكي يتمكن المراجع من تقدير المعقولية فلا بد من أن يصل إلى فهم الإدارة لمعنى التقديرات وبناءاً على هذا الفهم فإن على المراجع أن يستخدم واحدة أو مجموعة من الأساليب التالية لتقييم المعقولية:

أ) مراجعة وفحص الطريقة التي استخدمتها الإدارة عند التقييم.
ب) وضع تقديرات متوقعة، وذلك لمقارنتها مع تقديرات الإدارة.
ج) الاطلاع على الأحداث اللاحقة والعمليات التي وقعت قبل الانتهاء من العمل الميداني.

ويرى أحد الباحثين أن هذا المعيار جاء كاستجابة للإخفاق الكبير في الأعمال نتيجة للاستنتاجات والتقديرات الحسابية غير الدقيقة مثل تقادم المخزون، كما يبين هذا المعيار مسؤولية الإدارة عن معقولية التقييم، وبذلك يمكن للمراجع أن يسترشد به عند حصوله على إثباتات كافية لدعم التقديرات الحسابية.

3- معايير تحسين الاتصالات الخارجية

تشتمل على المعيارين رقم (58 ؛59) :

يعتبر الدافع الأساسي من إصدار المعيار رقم (58) هو مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تفهم دور وطبيعة الدور الذي يلعبه المراجع في المجتمع، ولعل من أهم الأمور الملموسة الناتجة عن هذا المعيار هو تقرير المراجع النموذجي الجديد، حيث يتطلب هذا المعيار إظهار النقاط التالية:

أ) إظهار مسؤوليات المراجع ومسؤوليات الإدارة.
ب) إيضاح طبيعة عمل المراجع من خلال تخطيط عملية المراجعة.
ج) التأكيدات التي يقدمها المراجع في تقريره.

إضافة إلى أن المعيار تطلب إحداث تغييرين أساسيين بشأن تقرير المراجع هما :
أ) الطريقة الجديدة للتقرير عن الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.
ب) الطريقة الجديدة للتقرير عن ظروف عدم التأكد الجوهرية.

حيث تحتوي الفقرة الاستهلالية وبشكلٍ واضح مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية ومسؤولية مراجع الحسابات عن إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية من عدمه، وذلك من أجل إزالة أي لبس أو غموض، كذلك يعمل التقرير الجديد على وصف نطاق المراجعة وذلك من خلال عبارة (تخطيط وأداء عملية المراجعة) الواردة في التقرير الجديد، بهدف إعطاء تأكيد معقول عن عدم احتواء القوائم المالية على أي تحريفات أو أخطاء جوهرية، إضافةً إلى احتواء فقرة النطاق على توضيح مختصر لما تضمنته عملية المراجعة.

أما بالنسبة للتأكيد على ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فقد تطلب المعيار (58) على إضافتها في فقرة إيضاحية بعد فقرة الرأي في حالة عدم ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكذلك الحال بالنسبة لظروف عدم التأكد الجوهرية.

الجدير بالذكر إلى أن مجلس معايير المراجعة أصدر في ديسمبر عام 1995م نشرة معايير المراجعة رقم (79) بخصوص التقرير عن عدم التأكد، مما ترتب على ذلك تعديل المعيار رقم (58) حيث تم حذف الفقرة التوضيحية التي تضاف بعد فقرة الرأي الخاصة بحالات عدم التأكد[1].

وذكر (Gibson et al) أنه وفي إطار الجهود التي يبذلها مجلس معايير المراجعة التابع للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أنه قام في أكتوبر 1997م بإصدار التقرير رقم (83) المتعلق بخطاب الارتباط، حيث يتطلب المعيار من المراجع أن يضع تصور واضح مع العميل لكل ارتباط يتم، فضلاً عن ضرورة توثيق هذه التصورات في أوراق العمل، بحيث يوضح هذا التصور أربعة مجالات:

[1] –جورج دانيال غالي، (مرجع سابق)، ص729

أ) أهداف الارتباط.
ب) مسؤوليات الإدارة.
ج) مسؤوليات المهنيين (المراجعين) .
د) حدود الارتباط.

بخصوص المعيار (59) يهدف إلى تحديد مدى مسؤولية المراجع عن الأحداث المستقبلية (الاستمرارية)، حيث نشأ اعتقاد لدى غالبية مستخدمي القوائم المالية على أن تقرير المراجعة يضمن قدرة المؤسسة على الاستمرار، وأنه في حالة فشل الشركة بعد أن يكون المراجع قد أعطى تقريراً نظيفاً توجه أصابع الاتهام للمراجع بإهماله أو تقصيره في أداء مهمته، حتى وإن كان الفشل نتيجة أحداث مفاجئة أو بعد إتمام عملية المراجعة[1].

وعليه فقد تطلب المعيار (59) الصادر عام 1988م بدلاً من المعيار رقم (34) الصادر في مارس عام 1981م من المراجع بإعطاء تقييم عن وجود شك جوهري من عدمه حول مقدرة الشركة على الاستمرار لفترة معقولة بحيث لا تزيد عن عام من تاريخ القوائم المالية محل المراجعة، حيث جاء هذا التجاوب من قِبل المنظمات المهنية من أجل معالجة القصور الذي قد ينجم من قِبل المراجعين.

كما أن على المراجع التأكد من أنه قد أوضح في تقريره وبصورة وافية الأحوال والأحداث المتعلقة بق درة الشركة على الاستمرار، وأن المراجع غير مسؤول عن التنبؤ بالمستقبل، وأن عدم الإشارة إلى ذلك لا يعني التأكيد باستمرار المشروع.

كما قام (Abbott) بدراسة تأثير مشاكل مبدأ الاستمرار على فجوة التوقعات، أكد فيها أن معيار المراجعة رقم (59) يقرر أن المراجعين غير مسؤولين عن التنبؤ بالأحداث المستقبلية بالإضافة إلى عدم وجود إجراءات مراجعة جديدة للكشف عن مشاكل مبدأ الاستمرار.

ويضيف رضوان أن معيار المراجعة رقم (59) يزيد من مسؤولية المراجع فيما يتعلق بفرض الاستم رار[2]، حيث أن المراجعين أصبحوا مطالبين بتحديد ما إذا كان هناك شك رئيسي بخصوص

---

[1] – راضي محمد سامي، (فجوة التوقعات في المراجعة التشخيص والحلول دراسة انتقاديه). مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية الإسكندرية، 1999، ص 739

[2] –رضوان عباس أحمد، (دور المراجع في تقدير مدي قدرة المنشاة محل المراجعة على الاستمرار في العمل). المجلة المصرية للدراسات التجارية، المنصورة، 1989، ص ص 66-68

مقدرة المؤسسة محل المراجعة، وذلك خلال فترة زمنية معقولة لا تزيد عن سنة مالية من تاريخ مراجعة القوائم المالية، ولقد ناقش المعيار ثلاثة مصطلحات هامة:

أ) الشد ك الرئيسي حيث تعرض له ك لاً من المعيارين (59؛34) بالإشارة إليه دون التعرض لتعريفه وجعلاه محلاً لتقدير المراجع الشخصي.

ب) استمرارية الوحدة المحاسبية ويعتبر هذا المفهوم من المبادئ والفروض الأساسية للمحاسبة المالية، حيث لابد للمراجعين أن يستخدموا تقديراتهم الشخصية لتقييم مقدرة الشركة على الاستمرار من خلال وضع الشركة، حيث حل هذا المصطلح بدلاً من Continued existence والذي يعني الوجود المستمر.

ج) الفترة الزمنية المعقولة Reasonable Period of time حيث عرفها المعيار رقم (59) بالفترة الزمنية المعقولة، وهي لا تزيد عن سنة من تاريخ القو وائم المالية حيث أن تقدير ما يمكن أن يحدث لفترة أبعد من سنة مالية واحدة يكتنفه الغموض الأمر الذي يُدخل المراجع في تقديرات قد تبعده عن الدقة والموضوعية.

4-معايير تحسين الاتصالات الداخلية

تشتمل على المعيارين رقم (60 ؛61) :

يختص المعيار (60) بالاتصال بشأن هيكل الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالأمور التي تمت ملاحظتها خلال عملية المراجعة، الصادر بدلاً من المعيار رقم (20)، حيث ركز هذا المعيار على وضع بداية جديدة فيما يتعلق بتقرير أوجه القصور في هيكل الرقابة الداخلية، فقد عرف المعيار الظروف والحالات التي ينبغي التقرير عنها بأنها الأمور التي تلفت اهتمام المراجع والتي يرى في تقديره ضرورة إبلاغها للجنة المراجعة والإدارة، وذلك نتيجة لكونها تمثل قصوراً في تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية، والتي من الممكن أن يكون لها أثراً عكسياً على قدرة وكفاءة تنظيم وتسجيل ومعالجة وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية، كذلك يشمل أوجه القصور في بيئة الرقابة والنظام المحاسبي للشركة.

كما يعرف المعيار نقاط الضعف الجوهرية على أنها ظروف ينبغي التقرير عنها، والتي تتضمن تصميم وتشغيل عناصر هيكل الرقابة الداخلية، فعلى المراجع التقرير عنها إلى لجنة المراجعة والإدارة سواءً كان ذلك شفهياً أو كتابياً، ويفضل أن يكون بشكل مكتوب من أجل توثيق أعمال المراجع، خاصة خلال المناقشات، كما يمكن للمراجع أن يصدر تقرير مكتوب بشكل منفصل يقرر فيه ما تم ملاحظته من نقاط ضعف جوهرية أثناء عملية المراجعة دون الإشارة إلى عدم وجود ظروف.

أما المعيار (61) يختص بالاتصال مع لجان المراجعة، حيث يمكن تعريف لجنة المراجعة على أنها اللجنة المكلفة بالمراقبة والإشراف على المراحل التي يمر بها إعداد التقارير المالية، وكذلك أعمال المراجعة الخارجية.

الهدف من لجان المراجعة هو الرقابة على الشركات، وذلك من أجل متابعة أعمال الإدارة والمسؤولين وكذلك محاسبتهم، والتأكد من مدى التزام المؤسسة بالقوانين، كذلك من مهام اللجنة دراسة نطاق وإجراءات المراجعة والاتفاق عليها مع المراجع الخارجي، حيث أنها تعمل كحلقة وصل بين الإدارة وال مراجع الخارجي.

إن الزيادة في أعداد لجان المراجعة ومدى احتياجها لمعلومات مفيدة وسع من ضرورة اتصالات فعالة، تقع مسؤوليتها على المراجع حيث يتطلب المعيار رقم (61) من المراجع ضرورة إعلام لجان المراجعة عن الظروف التي ينبغي التقرير عنها وكذلك المخالفات والتصرفات غير القانونية، ولقد أورد راضي قائمة بالأمور التي يتطلبها المعيار رقم (61) على المراجع توصيلها للجان المراجعة، وهي كالتالي:[1]

أ) مستوى التأكيد المعقول المقدم بواسطة المراجع عما إذا كانت القوائم المالية خالية من المخالفات الجوهرية.

ب) مسؤولية المراجع فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بهيكل الرقابة الداخلية.

ج) الاختيار المبدئي للسياسات المحاسبية الجوهرية وكذلك التغيرات التي طرأت عليها وخاصة فيما يتعلق بالمعاملات غير العادية.

د) التقديرات المحاسبية التي وضعتها الإدارة، وكذلك الأسس التي يستند عليها المراجع في معقولية التقديرات.

ه) أي تسويات أو تعديلات تم عملها، ويكون لها أثر على التقرير المالي للشركة.

و) مسؤولية المراجع عن المعلومات الأخرى المتضمنة في القوائم المالية المدققة.

ز) أوجه الاختلاف مع الإدارة عن الأمور التي قد تكون هامة في القوائم المالية للشركة أو في تقرير المراجع، حيث قد تتضمن الاختلافات تطبيق المبادئ المحاسبية والأحكام الخاصة بالتقديرات المحاسبية، نطاق المراجعة، الإفصاح في القوائم المالية، أو في صياغة تقرير المراجع.

ح) أي صعوبات يواجهها المراجع من قبل الإدارة خلال أداء عملية المراجعة، مثل عدم تقديم إيضاحات طلبها المراجع.

[1] –راضي محمد سامي، (استيفاء مفهوم نقاط الضعف الجوهرية المماثل لتلك الموجودة في المعيار الملغي رقم 20). مجلة المحاسبة الرياض، 1997، ص45

المطلب الثالث: أدلة وقرائن إثبات فجوة التوقعات

1-استقلالية المراجع

يعتبر استقلال المراجع أحد أهم القضايا التي حظيت باهتمام كبير في مهنة المراجعة، فهو يمثل مبدأ أساسياً لوظيفة التصديق التي يؤديها المراجع، كما أنه يعتبر أحد معايير المراجعة الهامة، كما أنه مصدر للثقة التي يوليها مستخدمي القوائم المالية لتلك القوائم، فمتى تعرض استقلال المراجع للشك اهتزت الثقة في القوائم المالية التي تحمل تصديقه عليها[1].

تعتبر الاستق لالية عنصراً هاماً في حيادية المراجع أمام عميله وثقة الرأي العام في رأيه، ولذلك جاء اهتمام معايير المراجعة، وكذلك دليل آداب وسلوك المهنة بتعريف ووضع إجراءات وشروط تهدف إلى المحافظة على تنمية استقلالية المراجع.

مهنة المراجعة تفقد شرعية وجودها في المجتمع إذا فقد المراجعون استقلالهم[2]، كما تنشأ فجوة التوقعات إذا كان هذا الاستقلال محل شك من جانب المستفيدين من المراجعة، وهناك العديد من المتغيرات بشأن استقلال المراجع التي كثيراً ما كانت موضع تساؤل من جانب مستخدمي القوائم المالية مثل تأثير المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة، وتقديم المراجعين لخدمات أخرى بخلاف خدمة المراجعة إلى عملاء المراجعة.

فبالنسبة لت زايد حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء، يرى بعض الباحثين أن مثل هذه المنافسة تجعل من الصعب على المراجعين أن يحافظوا على است قلالهم عند اتخاذهم للق رارات المتعلقة بعمليات المراجعة، حيث أنهم قد يترددوا في إبداء أراء متحفظة خوفاً من فقد العملاء، إن الخوف من فقد العميل يقابله دائماً الخوف من أن يفقد المراجعون سمعتهم[3]، كما أن هناك بعض الباحثين يؤكدون على أن الواقع العملي يظهر عدم كفاية الاستقلال الحقيقي للمراجعين[4]. ويرى راضي[5] أن الدراسة التفصيلية للجنة (لي ميتكالف Lee Metcalf) ت رى أن تقديم الخدمات بخلاف المراجعة يمثل تهديداً حقيقياً لاستقلال المراجع نظراً لأنها تخ لق تعارض في المصالح بين تقديم الخدمات وخدمات المراجعة، وعلى العكس من ذلك فإن لجنة كوهين Cohen، ترى أن تقديم مثل هذه

---

[1]- صالح رضا إبراهيم، (تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين دراسة نظرية تطبيقية حالة مصر). مجلة البحوث المحاسبية الرياض، 2002، ص 136

[2] -متولي سامي وهبة، (مرجع سابق)، ص181

[3]- المرجع السابق، ص 182

[4] -راضي محمد سامي، (مرجع سابق)، ص ص 733-734

[5]- المرجع السابق، ص ص734-735

الخدمات لا يهدد استقلال المراجع، بل أنه قد يكون من المفيد للعميل أن يقدم له المراجع كلا النوعين من الخدمات باعتبار خبرته ودرايته بظروف وأحوال الشركة والصناعة التي تعمل فيها.

يري غالي، أن تقديم المراجعين لخدمات أخرى بخلاف المراجعة إلى عملاء المراجعة[1] يثير جدلاً شد ديداً في الفكر المحاسبي في السنوات الأخيرة، فيما يتعلق بتأثيرها على الاستق لال، حيث تعتمد مكاتب المراجعة في الوقت الحالي بدرجة كبيرة على خ دمات غير المراجعة، نظراً لأنها تحقق لها أرباح أكثر وتنطوي على مخاطر أقل، وقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن مكاتب المراجعة الكبرى تحقق حوالي نصف إيراداتها من خدمات غير المراجعة، كما أنها في تسويقها لخدماتها تركز على أنها مكاتب خدمات مهنية متعددة وليس مكاتب مراجعة فقط، حيث صدر تقرير في عام 1991م بواسطة مكاتب المحاسبة الستة الكبرى بعنوان:

The Public Accounting Profession: Meeting the Needs of Changing World

وأن تقديم المراجعين لخدمات غير المراجعة، لا يمثل تهديداً للاستقلال نظراً لأنه لا يوجد تعارض في المصالح بين تقديم تلك الخدمات وتقديم خدمات المراجعة في نفس الوقت، هذا بالإضافة إلى أنها تخضع لنفس المعايير المهنية المتعلقة بالموضوعية والكفاءة، والعناية المهنية الملائمة، ولذلك يؤيد العديد من الباحثين تقديم المراجعين لتلك الخدمات إلى عملاء المراجعة.

2- الاختلاف حول دور وهدف المراجع في المجتمع

يعتبر هذا العامل من العوامل الهامة والمسببة لوجود فجوة التوقعات في المراجعة، حيث يؤدي إلى عدم تحديد دور واضح وفعال للمراجع يمكن أن يؤديه في المجتمع، وليس أدل على ذلك من اعتقاد العديد من مستخدمي القوائم المالية أن المراجع مسؤول عن إعداد القوائم المالية للشركة محل المراجعة إلى جانب ذلك يعتقد العديد من مستخدمي القوائم المالية أن مسؤولية المراجع تصل إلى ضمان دقتها وخلوها من الأخطاء، إلى جانب مسؤوليته عن اكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية[2].

إلى جانب مؤشر أخر على عدم وضوح دور المراجع والمراجعة في المجتمع، وهو أن المستثمرين لا يلجئون إلى خدمات المراجعين إلا إذا كانت شركاتهم تعاني من مشاكل وعوائق مالية حيث يقرر أحد الكتاب في عام 1987 م وهو محامي انخرط للدفاع عن مكاتب المحاسبة أمام القضاء الأمريكي حيث أنه ومن خلال السنوات الماضية لاحظ أن هناك تزايد مستمر في القضايا المرفوعة ضد

[1] – جورج دانيال غالي، (مرجع سابق)، ص ص714-715

[2] –راضي محمد سامي، (مرجع سابق)، ص732

مكاتب المحاسبة والمراجعة، وأنه على الرغم من اختلاف موضوع كل قضية عن الأخرى إلا أن جميع القضايا المثارة تعكس فكرة واحدة وهى أن مهنة المراجعة قد فشلت إلى حدٍ ما في تحديد الدور الذي يتوقع المجتمع منها أن تقوم به[1].

3-مسؤولية المراجع كضامن

نشأ اعتقاد خاطئ لدى شريحة من الرأي العام ألا وهو أن تقرير المراجع النظيف يدل على ضمان المراجع لدقة القوائم المالية وصحتها، إضافة إلى مقدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها نحو الغير، ويذكر مصطفى أن نتائج استقصاء أجري بتكليفٍ من لجنة دراسة توقعات الرأي العام حول مهنة المراجعة (المنبثقة عن المعهد الكندي للمحاسبين القانونين) ترى أن 39 % من المجتمع يعتقدون أن تقرير المراجع النظيف دليلُ على عدم وجود مشاكل[2]، وفيما يتعلق بواجبات المراجع بخصوص قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط وفقاً للمعايير المهنية، فقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين في عام 1988م نشرة معايير المراجعة رقم 59، وذلك في محاولة منه لتضييق فجوة التوقعات وتتطلب النشرة من المراجع في كل عملية مراجعة تقييم ما إذا كان يوجد شك جوهري بخصوص قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط لفترة معقولة من الوقت لا تزيد عن سنة من تاريخ القوائم المالية للشركة محل المراجعة[3]، ومع ذلك فقد تضمنت النشرة أن المراجع لا يعتبر مسؤولاً عن التنبؤ بالظروف والأحداث المستقبلية.

ولا شك أن قضية المراجع كضامن لدقة القوائم المالية تساهم إلى حد كبير في وجود فجوة المعقولية (أو التباين بين توقعات المستخدمين لأداء المراجع و بين ما يستطيع المراجع أن يقوم بأدائه بصورة معقولة) حيث أن توقعات الرأي العام عن وظيفة المراجع تتسم بعدم المنطقية[4].

4-مسؤولية المراجع عن تقييم مقدرة الشركة على الاستمرار (الإنذار المبكر)

لقد أدى ظهور وانتشار الشركات المساهمة إلى ظهور مبدأ فرض استمرارية حياة المشروع فعلى الرغم من وجود العديد من الأسباب التي تؤدي إلى فشل المشروع وعدم المقدرة على الاستمرار في العمل، ومنها المنافسة الخارجية ، الانخفاض المفاجئ للاسعار، الإدارة السيئة للمشروع، ولكن عند فشل المشروع وبعد أن يكون المراجع قد قدم تقريراً نظيفاً عن قوائمه المالية التي قام بمراجعتها، فإن

[1]– راضي محمد سامي والسقا السيد أحمد، (المراجعة المتقدمة). جامعة طنطا، 2000، ص48

[2] –مصطفي صادق حامد، (نحو تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة دراسة تحليلية نقدية مقارنة). مجلة كلية التجارة القاهرة، 1994، ص65

[3] –جورج دانيال غالي، (مرجع سابق)، ص 716

[4] –لطفي امين السيد احمد، (الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات). دار النهضة العربية، القاهرة، 1997؛ ص130

أصابع الاتهام تشير بالطبع إلى إهمال وتقصير المراجع، وعدم بذله العناية المهنية اللازمة عند قيامه بعملية المراجعة، حتى وإن كان ذلك الفشل بسبب أحداث فجائية غير متوقعة بعد إتمام عملية المراجعة[1].

ونتيجة للتطور السريع في مهنة المراجع لتشمل مسؤوليته عن تقييم الشركة على الاستمرار ويذكر[2] (دويدار) حيث أوصت الجمعية الأسترالية للمحاسبين القانونيين بأن يرفق بالقوائم المالية للشركات تعليق من المسؤولين بها حول رأيهم في مقدرة تلك الشركات على الوفاء بديونها عند حلول استحقاقها وضرورة تعرض المراجع لمدى مقدرة الشركات على الاستمرار في نشاطها عند قيامه بعملية المراجعة لمطلب جديد للمهام المكلف بها، كذلك أوصى معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز بواسطة لجنة المعايير المحاسبية (ASC) بضرورة عمل تحفظ عند ظهور شك أو عدم تأكد من مقدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها.

كما قام (Abbott) بدراسة تأثير مشاكل مبدأ الاستمرار على فجوة التوقعات، حيث أكد على أن أداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) لا يحمي المراجع من الدعاوى القضائية فيما لو فشلت الشركة محل المراجعة، كذلك أكدت الدراسة على استجابة المراجعين للميل لبيئة التقاضي، وذلك عن طريق إعادة التفكير في طريقة اختيار العملاء الجدد أو إبقائهم للعملاء الحاليين وذكر أن الفجوة الموجودة بين الأداء المطلوب من المراجع وتوقعات مستخدمي القوائم المالية يجب تحقيقه من خلال طريقتين:

أ) يجب أن تزداد مسؤولية المراجعين فيما يتعلق بمشاكل مبدأ الاستمرار.

ب) يجب أن تنخفض التوقعات الخاصة بمستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بأداء المراجعين.

5- اكتشاف الغش والتقرير عنه

تعد مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والمخالفات والتقرير عنها، أحد الأسباب الهامة التي ساعدت على ظهور فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، حيث يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية أن التقرير النظيف يعني أن المراجع قد اكتشف كل الأخطاء المادية الناتجة عن الغش أو المخالفات التي تكون قد حدثت أثناء السنة المالية محل المراجعة، وبالتالي فإن لدى مستخدمي القوائم المالية توقعاً عالياً بأن يقوم المراجع باكتشاف الغش والمخالفات، وذلك كهدف ضروري لعملية المراجعة، في حين تختلف المعايير المهنية والتوصيات الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية عن وجهة النظر السابقة، حيث

[1]-رضوان عباس احمد، (دور المراجع في تقدير مدي قدرة المنشاة محل المراجعة على الاستمرار في العمل). (مرجع سابق)، ص 45

[2]- دويدارمحمد لطفي عبد المنعم، (مدخل مقترح لتقييم مقدرة المنشاة على الاستمرار لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة). المجلة المصرية للدراسات التجارية، المنصورة، العدد 20، 1996، ص 242

قللت المعايير والتوصيات من درجة مسؤولية المراجع بشأن اكتشاف الغش والمخالفات وذلك بالإشارة إلى أن الإدارة هي المسؤولة في المقام الأول عن الغش وبالتالي فهي المسؤولة على منع تلك المخالفات من خلال وسائل الرقابة الداخلية الفعالة.

نظراً لأهمية البحث عن الأخطاء والغش والتزوير فقد أصدرت لجنة معايير المراجعة (ASB) المعيار رقم (53) لسنة 1998 والذي يتضمن محتوياته وثيقة استبيان يمكن أن تساعد المراجع في تقييم خطر المراجعة، ولا يعني مؤشر ما فيما يتضمنه الاستبيان أن أخطاء أو مخالفات تزوير قد حدثت بل يمكن القول أن ذلك يوضح وجود علاقة تحذير تشير إلى الخطر المتزايد في دائرة المراجعة المتأثرة[1].

يعتقد غالبية المستفيدين من خدمات المراجعين أن التقرير النظيف يعني أن المراجع قد قام باكتشاف كل الأخطاء الجوهرية التي قد حدثت خلال فترة المراجعة[2]. ولقد عبر(Humphrey) عن قلقه إزاء قلة توضيح التغيير في الاهتمام المتعلق باكتشاف الغش، خاصة عندما كان واضحاً أن المحاكم قد استمرت في التشديد على أهمية الضغط على المراجعين لتولي مسؤوليات أكبر عن اكتشاف الغش.

6- اكتشاف التصرفات غير القانونية والإفصاح عنها

يقصد بالتصرفات غير القانونية بشكل عام، الأعمال التي تقوم بها الوحدات المختلفة على خلاف ما تقضي به القوانين والأنظمة واللوائح التي تحكم أنشطة هذه الوحدات[3].

في منتصف السبعينات نتيجة للرشاوى أو المدفوعات غير القا نونية بواسطة الشركات الأمريكية، اصدر الكونجرس الأمريكي قانون ممارسات الفساد الأجنبي في عام 1977[4]، حيث أصبح موضوع دور المراجع في اكتشاف التصرفات غير القانونية والإبلاغ عنها مثيرا للجدل والنقاشات وكانت قضية (Watergate) الأشهر في هذا الجانب، حيث أن لها أثر كبير في زيادة الفساد والرشاوى في المجتمعات المتقدمة، مما أدى إلى وجود أزمات مالية واقتصادية في تلك البلاد، الأمر الذي أدى إلى عدم الثقة في عمل مراجعي الحسابات، وتأخر عملية التنمية الاقتصادية[5].

---

[1] –العطار حسن عبد الحميد، (نحو إطار تجريبي للمراجعين في التعرف علي أخطاء التقارير والقوائم المالية). المجلة المصرية للدراسات التجارية، المنصورة العدد 19؛ 1995، ص72

[2] –مصطفي صادق أحمد، (مرجع سابق)، ص72

[3] –زغلول احمد حسن، (مرجع سابق)، ص 1809

[4] –جورج دانيال غالي، (مرجع سابق)، ص723

[5] –المرجع السابق، ص 724

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتشكيل لجنة (Cohen) لدراسة مسؤولية المراجعين عن الأعمال غير القانونية التي يرتكبها عملاء مكاتب المراجعة، وقد خلصت اللجنة إلى أن المراجع لا يمكن تحميله مسؤولية كاملة عن اكتشاف جميع مخالفات بعض الوحدات للقوانين والإعلان عن هذه المخالفات، ومن أسباب ذلك عدم تأهل المراجع التأهيل القانوني الذي يمكنه من معرفة كل الحالات والعمليات المعقدة من النواحي القانونية، كما أن كثيراً من الأعمال غير القانونية أو المشكوك فيها تتضمن مبالغ صغيرة بالنسبة إلى القوائم المالية.

يرى زغلول إن جهود مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز[1] تركزت في نشرتين مهمتين أوضح فيهما طبيعة الأعمال غير القانونية، ومسؤولية المراجعين عنها، ففي النشرة الأولى التي صدرت عنه عام 1961م، حيث تم تقسيم الأعمال غير القانونية إلى الأنواع التالية:

أ) التصرفات والأخطاء التي يقوم بها العاملون والمديرون دون علم مجلس الإدارة، وتلك من مسؤولية المديرين لأن عليهم اتخاذ الدرجة المعقولة من العناية لاكتشاف التصرفات القانونية مبكرا، والواضح أن النشرة قد أعفت المراجع من المسؤولية وحملتها للإدارة وعليه يرى زغلول أن هذا التبرير ليس كافياً، فمن غير المنطقي أن تقسم المسؤولية عن أعمال الشركة بين الإدارة والمراجع، فالمراجع في الأصل موكل من قبل أصحاب الشأن للتأكد من صحة أعمال الإدارة التي تعكسها الدفاتر والقوائم المالية، والإدارة مسؤولة عن كل الأعمال والتصرفات التي تقوم بها وليس عن نوع معين من هذه الأعمال.

ب) التصرفات والأخطاء من المديرين من أجل السرقات والاختلاسات والتصرفات غير القانونية.

ج) الأخطاء التي يتم ارتكابها بغرض تضليل إدارة الضرائب أو أي طرف ثالث آخر، من أجل إظهار المركز المالي بغير صورته الحقيقية مثلاً بإظهاره في صورة تحقيق خسارة من أجل صرف نظر المساهمين عن استمرار الاستثمار في الشركة، وبالتالي بيع أسهمهم بقيمة منخفضة ثم بعد ذلك عرضها بسعر أعلى.

ويرى غالي[2] أن نشرة معايير المراجعة رقم (54) تضمنت بعض الأمثلة للتصرفات غير القانونية التي لها تأثير مباشر أو غير مباشر في مخالفة قوانين الضرائب، أما التصرفات غير القانونية التي لها تأثير غير مباشر فإنها ذات علاقة بمجالات التشغيل بدرجة أكبر من علاقتها بالنواحي المالية والمحاسبية.

[1]– زغلول احمد حسن، (مرجع سابق)، ص ص 1816–1817

[2] –جورج دانيال غالي، (مرجع سابق)، ص 724–725

ويري أحد الكتاب[1] من الملاحظ أن فجوة التوقعات أكثر وضوحاً فيما يتعلق بتلك التصرفات غير القانونية التي لا تنعكس مباشرة في القوائم المالية للشركة، وأيضاً ليس واضحاً الحد الفاصل لواجبات المراجع في هذا الشأن.

مما سبق يلاحظ وجود فجوة التوقعات بين المراجع ومستخدمي القوائم المالية، وأن تلك الفجوة تعبر عن مدى رغبة الرأي العام لزيادة مسؤوليات المراجعين نحو اكتشاف الأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية للعملاء والإفصاح عنها.

7- مسؤولية المراجع نحو إبلاغ السلطات التشريعية

بالإضافة إلى الواجبات القانونية والتعاقدية، على المراجع أن يبلغ في شكل تقرير إلى أعضاء الشركة عن مدى صحة وأمانة الحسابات في رأيه المستقل، وعليه أن يذكر ما إذا كانت مراجعته قد أظهرت أية مخالفات وينوه عنها، بحيث يتأكد أن لإدارة أصبحت على علم تام بالموقف وملابساته، وأن تقريره يصل إلى مستوى مجلس الإدارة أو على نحو أفضل إلى لجنة المراجعة[2].

يرى مصطفى أن واجب المراجع تجاه إبلاغ الأمور الهامة المكتشفة أثناء تنفيذ مهمة المراجعة للسلطات التشريعية يعطي دليلاً أخر لوجود الفجوة، ولقد شغلت هذه القضية الاهتمام منذ أواسط الثمانينات، وركزت على واجبات المراجع تجاه التقرير إلى السلطات التشريعية حول حالات الشك في وجود جرائم بالشركة، وفي قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها فعلى المراجع حين ذلك إبـ ـلاغ شكوكه في تقرير للسلطات المختصة، إلا أن هذا الرأي يعارضه بعض مزاولي مهنة المراجعة، وذلك خشية أن يؤدي إلى تدخلات سافرة لا داعي لها من جانب تلك السلطات في أعمال الشركة، والإساءة إلى سمعتها والدخول في سلسلة من التحقيقات المعرقلة لأعمالها.

وعليه ومن خلال ما تقدم ذكره نجد أن هناك فجوة واضحة بين المراجعين وتوقعات مستخدمي القوائم المالية نحو مسؤولية المراجع في إبلاغ السلطات التشريعية عن أي شكوك تساوره خلال أدائه لعمله لاكتشاف أي تصرفات غير نظامية.

[1] – مصطفي صادق أحمد، (مرجع سابق)، ص95

[2]– شعيب حافظ حسن عوض، (تعميق دور المراجعة في الكشف عن حالات الغش والاحتيال)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة عين شمس، العدد الثاني، 1989، ص765

المبحث الثالث: علاقة مراجع الحسابات بعملائه

عملاء المراجعة يشكلون العنصر الفعال في عملية المراجعة، والأداة الأساسية لنمو واستمرار مكتب المراجعة الأمر الذي يجعل المراجع يوجه كل اهتمامه إلى عملائه متناسيا الأطراف الأخرى والتي تعتبر أيضا من الأطراف الفاعلة في العملية، مما يعرضه إلي المساءلة القضائية في حال تعرض احد الأطراف إلي الأضرار بسببه، وسوف نتناول في فيما يلي العلاقة بين مراجع الحسابات وعملائه من منظور اقتصادي وسلوكي والضغوط التي يتعرض لها مراجع الحسابات.

المطلب الأول: علاقة مراجع الحسابات بعملائه من منظور اقتصادي

تناول العديد من الباحثين علاقة مراجع الحسابات بعملائه من منظور اقتصادي فمثلا اهتمت دراسة Antle بدور مراجع الحسابات وعلاقته بكل من الملاك وإدارة الشركة محل المراجعة في ظل الإطار الاقتصادي لنظرية الوكالة والمباريات باعتبار مراجع الحسابات وكيلا عن الملاك، حيث بدأ Antle دراسته بنموذج مبسط بين المدير والمالك باعتبار أن المالك هو الأصيل، المدير هو الوكيل وقام بصياغته مجموعة من الدوال والمعادلات الرياضية التي تهدف لتعظيم المنفعة الذاتية لكل من المدير والمالك للوصول لصيغة مثلى للتعاقد بين الطرفين حيث يتحرك المالك أولا ويحدد عقد المدير ثم يقوم المدير باتخاذ قراره وهو قبول أو رفض العمل، ويحاول المالك حث المدير لتقديم تقرير صادق عن المركز المالي والاقتصادي للشركة حيث يفاضل بين المرتب الثابت، المرتب كنسبة من صافي دخل الشركة، فإذا كان العقد يتمثل في مرتب ثابت فإن ذلك يعد بمثابة ضمان لتقديم تقرير صادق ولكنه لا يحث المدير على بذل الجهد، أما إذا كان العقد يتمثل في مرتب كنسبة من صافي الدخل فإن ذلك يعد بمثابة ضمان لحث لمدير على بذل الجهد ولكنه لا يضمن تقديم المدير لتقرير صادق (حيث يحاول المدير تضخيم رقم صافي الدخل بصورة غير حقيقية لتعظيم منفعته الذاتية)، ومن هنا قام Antle بإدخال مراجع الحسابات في العلاقة السابقة في مباراة ثلاثية باعتباره وكيلا عن الملاك ووضع له دالة هدف يسعى من خلالها لتعظيم منفعته الذاتية المتوقعة ويكون دوره طبقا لنموذج Antle هو مراقبة تصرفات الإدارة ويقوم بإصدار تقريره في نفس الوقت الذي تعد فيه إدارة الشركة محل المراجعة القوائم المالية وبالتالي يمكن اعتبار ذلك بمثابة حافز لحث الإدارة على تقديم تقرير صادق عن المركز المالي والاقتصادي للشركة، وبناء على ذلك قام Antle بتعديل صياغته لمعادلات ودوال النموذج للوصول للصيغ المثلى للتعاقد بين المالك والمدير، وبين المالك والمراجع، وتوصلت الدراسة للنتائج التالية:

أ) يسعى المراجع لتعظيم منفعته الذاتية شأنه في ذلك شأن سائر الوكلاء الاقتصاديين وبالتالي تظهر أهمية مشاركة المراجع للأصيل في تحمل المخاطر.

ب) العلاقة المثلى بين مراجع الحسابات والملاك، يجب أن يتحدد فيها بدقة دور المراجع وقواعد اقتسام الخطر بينه وبين الملاك لأن هذا التحديد الدقيق من شأنه أن يقضي على بعض المشاكل

التي قد تواجهها الشركة عندما يتحقق الطلب على خدمات المراجعة وقد أستند Antle في ذلك على أن الطلب على المراجعة الخارجية يعد طلب غير رشيد لأن الملاك يجهلون دوافع المراجعين لتعظيم منافعهم الذاتية مما يؤدي إلى ظهور مشاكل تحديد دور المراجع وكيفية اقتسام الخطر معه.

وفي دراسة مشابهة لدراسة Antle قام Baiman وزملاؤه[1] باستخدام مدخل نظرية الوكالة في دراسة العلاقة بين مراجع الحسابات والعميل والإدارة، حيث هدفت تلك الدراسة إلى:

أ) توصيف العقود المثلى بين الملاك (الأصيل) والإدارة (الوكيل) وبين الملاك والمراجع.

ب) تحليل لكيفية تحسين العلاقة التعاقدية بين الأصيل (الملاك)، الوكيل (الإدارة) من خلال تعيين مراجع حسابات يحاول تعظيم منفعته الذاتية.

ج) توضيح الظروف التي يمكن من خلالها التأكد من أن تعين مراجع حسابات يقلل من عدم الكفاءة الناتج من عدم تماثل المعلومات بين الملاك والإدارة، واعتمد نموذج Baiman وزملائه على ثلاثة أطراف :

- أصيل محايد للخطر.
- وكيل متجنب للخطر.
- مراجع متجنب للخطر.

وقد أوضح Baiman وزملاؤه أن التعارض في المصالح بين الأصيل والوكيل الناتج عن وجود حافز لدى الوكيل للتقرير غير الصادق عن المركز المالي والاقتصادي للشركة يدفع الأصيل لتعيين مراجع للحسابات لتحفيز الوكيل (الإدارة) على التقرير الصادق، لذلك يقوم الأصيل بإعداد عقود لكل من الوكيل والمراجع يوضح فيها :

- التقارير التي يجب أن يعدها الوكيل وجدول المدفوعات للوكيل.
- التقارير التي يعين مراجع الحسابات لفحصها وجدول المدفوعات للمراجع.

وقد قام Baiman وزملاؤه بصياغة مجموعة من الدوال والمعادلات الخاصة بالمنافع الذاتية لكل طرف من الأطراف الثلاثة للوصول للصيغ المثلى للعقود والتي تعظم المنافع الذاتية لهم، وتوصلت الدراسة للنتائج التالية :

[1]- STANLEY BAIMAN, J.H. EVANS AND J. NOEL, (Optimal Contracts with Utility Maximizing Auditor). Journal of Accounting Research, Autumn 1987, Pp 217-244.

أ) يقوم الأصيل (المالك) بتعيين مراجع للحسابات للتحقق من مدى صدق وصحة تقارير الوكيل (الإدارة) وليس لمراقبة تصرفات وأنشطة الوكيل.
ب) تنخفض المخاطر التي يتعرض لها المراجع من خلال جعل أتعابه مستقلة عن نتائج المؤسسة وعن تقريره وتوصلت الدراسة إلى أن العقد الأمثل للمراجع يكون في عدم مشاركته للمؤسسة في الخطر، وذلك من خلال ارتباط أتعابه بمستوى الجهد المبذول.
ج) العقد الأمثل للمراجع يجب أن يحدد فيه نطاق عملية المراجعة.

و بمقارنة نموذج Antle بنموذج Baiman يمكن التوصل للنتائج التالية :
أ) يتشابه النموذجان في أنهما يتضمنان ثلاثة أطراف الأصيل، الوكيل والمراجع ولكن في نموذج Antle كان دور المراجع مراقبة تصرفات وسلوك الوكيل، أما في نموذج Baiman فإن دور المراجع ينصب على فحص تقارير الوكيل للتأكد من مدى صحتها.
ب) يختلف النموذجان في كيفية اعتماد سلوك المراجع على تقارير الوكيل حيث في ظل نموذج Antle يقوم المراجع بإعداد تقريره في نفس الوقت الذي يقوم فيه الوكيل بإعداد تقريره أي أنهما يتحركان في نفس الوقت (بصورة متزامنة)، لذلك لا يستطيع المراجع أن يختبر مدى صدق وصحة تقرير الوكيل والتي تعتبر الوظيفة الأساسية للمراجع، أما في نموذج Baiman وزملائه فإن المراجع يقوم بملاحظة وفحص تقارير الوكيل قبل القيام بعملية المراجعة وقبل إصدار تقرير المراجعة أي أن المراجع يكن قادرا على اختبار مدى صدق تقارير الوكيل.

وفي دراسة أخرى قام Fellingham and Newman[1] بدراسة العلاقة بين مراجع الحسابات والعميل من خلال دراسة العلاقة بين الاستراتيجيات المتبعة في تخطيط عملية المراجعة وتقييم خطر المراجعة والاستراتيجيات المتوقعة من العميل وذلك في إطار مفاهيم وفروض نظرية المباريات حيث اعتبرت الدراسة أن هناك مباراة ثنائية بين طرفين (المراجع، العميل) يتميزان بالرشد الاقتصادي وتبدأ المباراة بقيام المراجع بالمفاضلة بين بديلين وهما التوسع في إجراءات المراجعة ($س_1$) أو عدم التوسع في إجراءات المراجعة ($س_2$) ثم يقوم باختيار الإستراتيجية المناسبة حيث يفاضل بين بذل جهد كبير ($جـ_1$) أو عدم بذل جهد كبير ($جـ_2$)، ويلاحظ أن إستراتيجية العميل غير مرتبطة بالإستراتيجية السابقة للمراجع، ثم يقوم المراجع بعد ذلك بإبداء رأيه وهنا أمامه بديلين إما إبداء رأي متحفظ (ع) أو إبداء رأي نظيف (غ) وبناء على توليفات البدائل السابقة عرضت الدراسة الإستراتيجيات البديلة التي يمكن أن يفاضل مراجع الحسابات والعميل بينها، وباستخدام مفاهيم نظرية المباريات وتحديد الاحتمالات الشرطية

[1]- JOHN C. FELLINGHAM AND D. PAUL NEWMAN, (Strategic Considerations in Auditing). The Accounting Review, oct. 1989, Pp 634-649.

يتم حساب التكلفة المتوقعة للمراجع وللعميل في ظل كل إستراتيجية بديلة وبالتالي يمكن الوصول لحالة التوازن والتي تعتبر إستراتيجية مثلى لكل من المراجع والعميل.

وتناولت دراسة Matsumura and Tucker[1] التداخل بين الإستراتيجيات التي يتبعها المدير لارتكاب الغش والإستراتيجيات التي يتبعها مراجع الحسابات للفحص والاختبار لاكتشاف الغش وذلك من خلال تحليل مجموعة من المتغيرات حيث اهتمت الدراسة بفحص أربعة متغيرات مستقلة هي:

أ) الجزاءات التي توقع على مراجع الحسابات والتي تنعكس إما في شكل غرامة أو خسارة نقدية نتيجة لرفع دعاوي قضائية ضده، أو فقد المراجع لسمعته نتيجة الفشل في اكتشاف الغش.

ب) متطلبات معايير المراجعة والتي تعكس مقدرة واضعي المعايير على زيادة مسئولية المراجعين في اكتشاف الغش والمخالفات.

ج) مدى جودة هيكل الرقابة الداخلية والذي يمكن التعبير عنه بالتوزيع الاحتمالي للأخطاء الكتابية غير المتعمدة التي يجب أن يفحصها مراجع الحسابات لاكتشاف أي مخالفة.

د) أتعاب المراجعة والتي تعكس زيادة المنافسة في سوق خدمات المراجعة.

وتم دراسة أثر هذه المتغيرات على ثلاثة متغيرات تابعة هي:

- اختبارات الرقابة واختبارات التفاصيل للأرصدة.
- اكتشاف الغش.
- ارتكاب الغش.

وتم صياغة النموذج في شكل مباراة بين مراجع الحسابات والإدارة حيث يتخذ المدير قرار بشأن ارتكاب أو عدم ارتكاب الغش ثم يتخذ المراجع قرارين بشأن اختبار الرقابة (عند مستوى مرتفع أو مستوى منخفض) واختبار التفاصيل (عند مستوى مرتفع أو مستوى منخفض) وبالتالي يكون لدينا مجموعة من الإستراتيجيات البديلة لكل من مراجع الحسابات والمدير وباستخدام مفاهيم وفروض نظرية المباريات حددت الدراسة حالة التوازن والتي تشير للعلاقة بين إستراتيجية مرجع الحسابات (فحص – اختبار)، إستراتيجية المدير (احتمال ارتكاب الغش)، ثم تناولت الدراسة في شكل كمي تأثير التغير في معلمات النموذج (الأتعاب ومدى قوة هيكل الرقابة الداخلية ومعدل الخطأ في المجتمع) على قرارات المراجع وعلى الإستراتيجية المثلى والعائد المتوقع لكل طرف، وتوصلت الدراسة للنتائج التالية:

[1]- ELLA MAE MATSUMURA AND ROBERT R. TUCKER, (Fraud Detection: A Theoretical Foundation), The Accounting Review, oct. 1992, Pp 753-782.

أ) تؤدي زيادة العقوبات التي توقع على مراجع الحسابات إلى الحد من ارتكاب المدير للغش حيث أن زيادة نطاق العقوبات يدفع المراجع لزيادة مستوى اختبارات التفاصيل مما يعني زيادة احتمال اكتشاف الغش.

ب) يؤدي زيادة الحد الأدنى للاختبارات المطلوبة لزيادة حجم العينة في اختبار التفاصيل مما يؤدي لزيادة احتمال اكتشاف الغش.

ج) كلما كان هيكل الرقابة الداخلية قويا كلما كان اختبار الرقابة أكثر فعالية وبالتالي تكون الإستراتيجية المثلى هي إجراء اختبار الرقابة ومعرفة النسبة الفعلية للخطأ وبناء عليها يتم تحديد المستوى الذي يجري عنده اختبار التفاصيل أما إذا كان هيكل الرقابة الداخلية ضعيفا فإن المراجع يطبق اختبار التفاصيل بدرجة أعلى.

د) كلما زادت أتعاب المراجع كلما زاد حجم العينة وبالتالي زادت نسبة اكتشاف الغش وانخفض احتمال ارتكاب الإدارة للغش.

وقد اهتمت دراسة Mckinley وزملاؤه بدراسة تأثير إدراك المراجع لحالات النمو أو الانكماش السريع للشركة محل المراجعة على تقييم المراجع لكفاءة وأمانة إدارة الشركة محل المراجعة، حيث يعتبر هذا التقييم عنصرا هاما في عملية المراجعة ويستخدم في تحديد خطر المراجعة حيث يرى Schick and Poemon أن تقدير خطر المراجعة دالة في إدراك المراجع لوضع العميل على أساس مدى مستمر من النمو السريع إلى الانكماش السريع حيث الشركات التي تتميز بالنمو أو الانكماش السريع يكون خطر المراجعة لها أعلى من الشركات التي تتميز بحالة من الثبات، الاستقرار.

وقد قام Mckinley وزملاؤه بإعداد قوائم استقصاء تتضمن عددا من الحالات لشركات تتميز بالنمو أو الانكماش وتم إرسالها لعينة من مراجعي الحسابات، وباستخدام تحليل الانحدار توصلت الدراسة للنتائج التالية:

أ) كلما زاد الانكماش في شركة العميل كلما انخفض توقع المراجع بشأن كفاءة الإدارة ويلاحظ أن تقدير الكفاءة في حالة الانكماش السريع يكون أقل منها في حالة النمو السريع أي أن الانكماش السريع في شركة العميل سيولد تساؤلا في ذهن المراجع بشأن مدى كفاءة الإدارة في حين أن النمو السريع لا يحدث ذلك.

ب) كلما زاد النمو في شركة العميل كلما انخفض توقع المراجع بشأن أمانة الإدارة ويلاحظ أن تقدير الأمانة في ظل حالة النمو السريع يكون أقل منها في حالة الانكماش السريع أو الثبات، أي أن النمو السريع في شركة العميل سيولد تساؤلا في ذهن المراجع بشأن مدى أمانة الإدارة في حين أن الانكماش السريع لا يحدث ذلك.

المطلب الثاني: علاقة مراجع الحسابات بعملائه من منظور سلوكي

1- الجوانب السلوكية في علاقة المراجع بالشركة

تناول توفيق[1] الجوانب السلوكية في علاقة مراجع الحسابات بالشركة محل المراجعة وأثر ذلك على الاستقلال من خلال تحديد وتحليل التعارض والتعاون وقوة التأثير في علاقة مراجع الحسابات بإدارة الشركة محل المراجعة حيث بدأ دراسته بانتقاد لدراستي (1974) Nichols and Price؛ (1976) Goldman and Barlev لتركيزهما على التعارض بين مراجع الحسابات والمؤسسة وعدم تعرضهما لإمكانية حدوث التعاون بينهما كما أنهما نظرتا للعلاقة بين المراجع والشركة نظرة هيكلية ولم تنظرا إلى ديناميكية العلاقة مع استمرارها وتطورها، حيث في ظل النظرة الدينامكية يمكن اعتبار التعارض مرحلة معينة من عملية مستمرة، ثم استعرضت الدراسة المفاهيم السلوكية المستخدمة في الوصول للنموذج وهي التعارض والتعاون وقوة التأثير، حيث يمكن النظر للتعارض بين المراجع والشركة في إطار التحليل الديناميكي على أنه سلسلة مترابطة من الأحداث السلوكية تشتمل على أسباب التعارض وإمكانية التعارض والإحساس بالتعارض والتعارض المؤثر والسلوك التعارضي (التعاوني)، محاولات التغلب على التعارض والآثار المترتبة على التعارض، حيث يرى توفيق[2] أن أسباب التعارض تكمن في الخلاف حول الأهداف مجال العمل أو الاختلاف في رؤية الأمور وفقا لأهميتها النسبية وعند توافر أحد هذه الأسباب على الأقل تظهر إمكانية التعارض بين المراجع والشركة، وقد يدعم من هذه الإمكانية عدم التوازن في الاعتماد المتبادل فيما بين الطرفين ومع إدراك أي من الطرفين (المراجع، المؤسسة) لسبب من أسباب التعارض يظهر ما يطلق عليه التعارض المحسوس، وليس بالضرورة أن يؤدي هذا الإحساس بالتعارض إلى السلوك تعارضي طالما أنه لم يحدث تدخل من طرف يعوق الطرف الأخر عن أداء عمله بشكل فعال، ولكن مع استمرار التعارض المحسوس قد يظهر نوع من التوتر أو العداء فيما بين طرفي العلاقة وهو ما يمكن أن يطلق عليه التعارض المؤثر وتوازن قوة التأثير بين الطرفين حيث إذا كان هناك توازن في القوة بين الطرفين فإنهما يميلان للتعاون ويقاوما التعارض، أما إذا كان هناك عدم توازن في القوى فإن التعارض الواضح يصبح مؤلفا حيث يحاول الطرف الأقوى أن يفرض نفوذه على الطرف الأضعف، وإن كان ذلك يتوقف على نوع (مصدر) قوة التأثير التي يمارسها المراجع أو المؤسسة وبالتالي فإن الدوافع للسلوك التعاوني أو التعارضي تعتمد على طبيعية مصدر قوة التأثير والتوازن النسبي لهذه القوة في العلاقة الدينامكية المستمرة بين المراجع والمؤسسة، وعندما يحدث التعارض فإنه يمكن التغلب عليه بإتباع أحد بديلين:

---

[1]-محمد توفيق محمد، (الجوانب السلوكية في علاقة مراقب الحسابات بالمنشأة وأثرها على استقلال المراقب). المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، 1985، ص 424-453.

[2]- المرجع السابق، ص 432.

أ) الحل الارتدادي: أي تراجع الطرفين عند مستوى معين للتعارض حرصا على عدم إنهاء العلاقة بينهما إن كانا راغبين في استمرارية هذه العلاقة.

ب) الحل الإجرائي: أي محاولة اتخاذ إجراءات وأساليب معينة للقضاء على التعارض مثل محاولة المواءمة بين مصلحة الطرفين أو الوصول لحل وسط وتنازل كل طرف عن أوضاعه المثالية في سبيل عدم استمرار التعارض، ومع التغلب على التعارض فيما بين المراجع والإدارة فإن كل طرف منهما يعرف الكثير عن قوة تأثير الطرف الآخر وبالتالي يكونا أكثر تعاونا في حالة استمرار علاقتهما في المستقبل وينعكس ذلك على دراسة أسباب التعارض ومحاولة التغلب عليها.

إذن في ضوء ما سبق، فإن التحليل الديناميكي ينظرا إلى التعارض على أنه حلقة في سلسلة متكاملة وتستند إمكانية التغلب عليه على مدى توازن قوة التأثير بين الطرفين، ومع استمرارية هذه العلاقة والتغلب على التعارض فإن هناك احتمال لتغير قوة تأثير كل طرف على الأخر كما أن التعارض لا يفسد بالضرورة علاقة المراجع بالمؤسسة بل يحتمل أن يؤدي هذا التعارض إلى سلوك متعاون في مرحلة من المراحل، ويقوم نموذج العلاقة الديناميكية بين مراجع الحسابات والمؤسسة محل المراجعة من منظور سلوكي على الفروض التالية:

أ) إمكانية التعارض بين المراجع والمؤسسة، تعتبر دالة لتعارض أهدفهما والاختلاف بينهما حول كل من المجال ورؤية الأمور وفقا لأهميتها بالإضافة لدرجة الاعتماد المتبادل فيما بينهما.

ب) مستوى التعارض المحسوس بين المراجع والشركة يعتبر دالة طردية للتعارض الممكن أو المحتمل.

ج) قوة تأثير الشركة على المراجع تعتبر دالة لدرجة اعتماد المراجع على الشركة ومصادر أخرى للقوة تشمل العائد والتهديد والخبرة والشهرة والشرعية والقدرة على تفسير المعلومات.

د) اعتماد الشركة على المراجع يعتبر دالة للأهداف التي يمكن أن تحققها الشركة عن طريق المراجع ودوافع الشركة لتحقيق هذه الأهداف والمصادر البديلة لتحقيق هذه الأهداف.

2- نظريات الاستدلالات المتوافقة

وقد اهتمت دراسة Reckers[1] بتقديم واختبار نموذج لتقديم المراجعين لدوافع إدارة الشركة محل المراجعة لغش القوائم المالية اعتمادا على نظرية الاستدلالات المتوافقة، ولاشك فأن تحديد تلك الدوافع يؤثر على قرارات مراجع الحسابات الخاصة بتحديد طبيعة توقيت ونطاق إجراءات المراجعة، حيث اتصاف رجال الإدارة بالأمانة والنزاهة يقلل من احتمال تجاوزهم لأنظمة الرقابة الداخلية بالشركة

[1]- PHILIP M. J. RECKERS, B. WONG- ON –WING AND GEORGE W. KRULLS, (Auditors Assessment of Management's Disposition: an Attributional Analysis). Decision Sciences, Vol. 23, 1992, Pp 957-972.

وبالتالي ينعكس ذلك على قيام المراجع بأداء بعض إجراءات المراجعة في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية وبأحجام عينات أقل نسبيا.

ويتمثل مضمون نظرية الاستدلالات المتوافقة في إمكانية تكوين الفرد لاستدلالات عن دوافع الآخرين من خلال ملاحظة تصرفاتهم وسلوكهم، وكلما أمكن إرجاع تصرف معين إلى دافع واحد فقط كلما كان التوافق بين التصرف والدافع كبير إلى حد ما، أما إذا كان التصرف يرجع إلى عدة دوافع فإن التوافق بين التصرف والدوافع يكون محدودا، وهناك ثلاثة عوامل تؤثر على الاستدلال عن الدوافع.

2-1الاختيار Choice

ويشير إلى مدى حرية الفرد في الاختيار ما بين البدائل المختلفة، حيث كلما كان هامش الحرية في الاختيار كبيرا كلما أمكن إرجاع التصرف إلى دافع أو نزعة شخصية معينة، أما إذا كان التصرف تم في ظل ضغوط بيئية فمن الصعب تحديد ما إذا كان السلوك سببه عوامل موقفية أو عوامل شخصية (ترتبط بالدوافع والنزاعات الشخصية)، وإذا نظرنا إلى بيئية عمل الإدارة نجد أن أغلب القرارات التي تتخذها اختيارية (مثل التغيرات المحاسبية).

2-2 الانحرافات عن التوقعات

ويشير إلى المدى الذي يختلف فيه السلوك المشاهد عن التوقعات السابقة عن الفرد، حيث كلما كان الاختلاف كبير كلما زاد احتمال إرجاع السلوك إلى دافع أو نزعة شخصية للفرد، وبالتالي كلما وجد المراجع أن سلوك الإدارة يختلف بدرجة كبيرة عن السلوك المتوقع كلما أمكن إرجاع سلوك الإدارة لأسباب متعلقة بالدوافع.

2-3 النتائج غير المشتركة

على الرغم من أن الاختيار والانحراف عن التوقعات فإن النتائج غير المشتركة تساعد في التعرف على مدى إرجاع سلوك الفرد لدوافع شخصية أو لعوامل بيئية، إلا أنها لا تمكن من إرجاع سلوك معين لدافع أو نزعة شخصية معينة.

وتحليل النتائج غير المشتركة قائم على حقيقة أن لكل بديل من البدائل المتاحة للاختيار آثار ونتائج متعددة ربما تكون مشتركة أو غير مشتركة عبر البدائل، فإذا كان هناك نتيجة غير مشتركة بين البديل المختار والبدائل الأخرى أمكن تحديد الدافع بدقة، أما إذا كانت الآثار والنتائج مشتركة عبر البدائل أو الآثار غير المشتركة متعددة فإنه من الصعوبة بمكان تحديد الدافع المعين، مما سبق يتضح أن المراجع سيستنتج أن السلوك أو التصرف المعين للإدارة يعكس دافعا معينا لديها عندما:

أ) تتصرف الإدارة في إطار هامش حرية كبير في الاختيار.

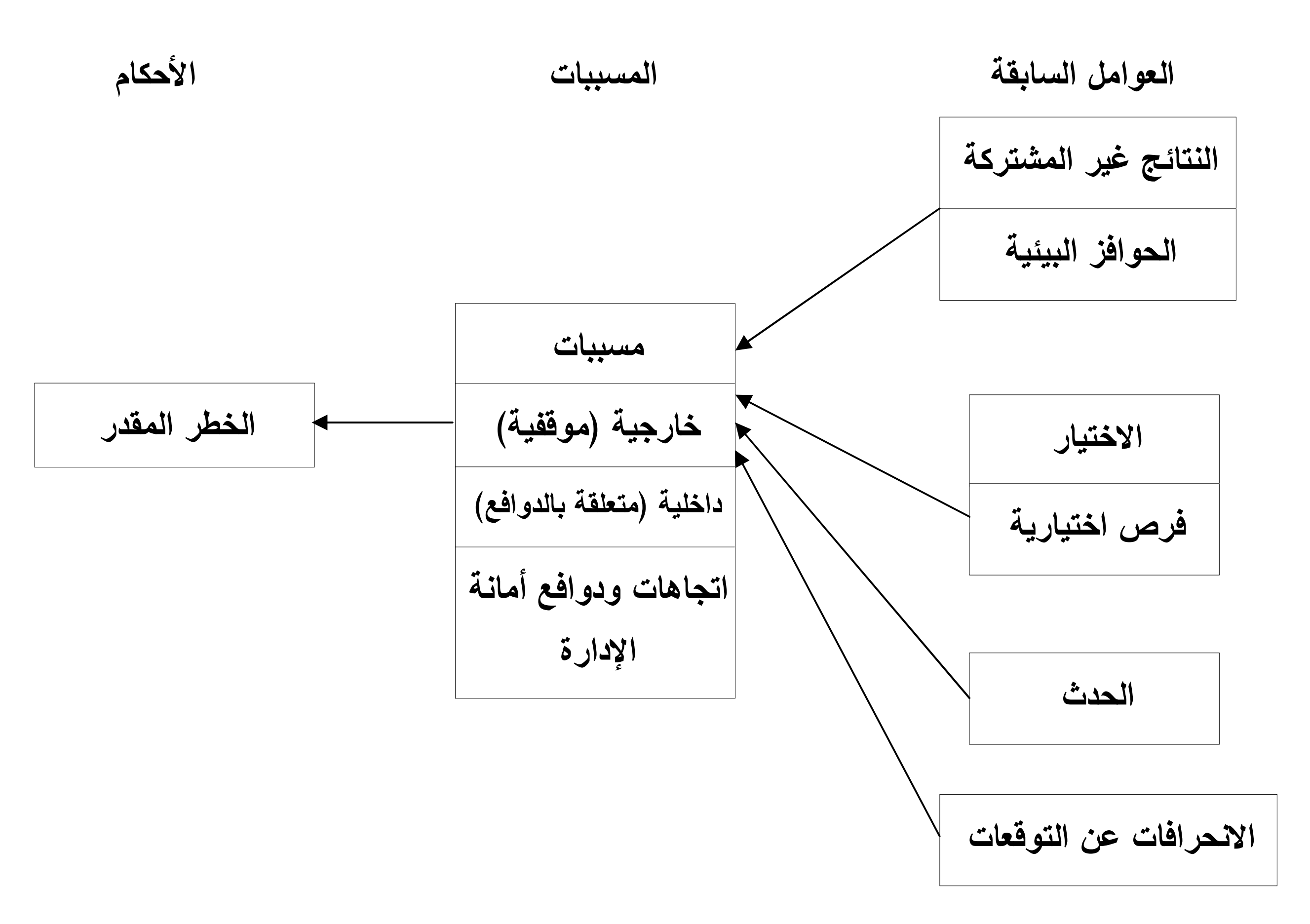
ب) سلوك الإدارة يكون غير متسق مع التوقعات السابقة.

ج) النتائج غير المشتركة بين البدائل المتاحة تكون قليلة.

وقد استخدم Recker وزملاؤه الإطار السابق لنظرية الاستدلالات المتوافقة في تقديم نموذج تقييم المراجعين لخطر تحريف (غش) القوائم المالية، ويظهر النموذج الذي اقترحه Recker وزملاؤه بالشكل التالي[1]:



شكل رقم 3-3 : نموذج Recker



المصدر: Philip M. J. Reckers, P 963

وكما هو واضح من النموذج السابق فإن المراجع سيستدل عن اتجاهات ودوافع الإدارة نحو تحريف القوائم المالية من خلال :

- ملاحظة سلوك الإدارة.
- مدى الحرية المتاحة للإدارة في الاختيار.
- مدى انحراف (اختلاف) سلوك الإدارة عن التوقعات السابقة.
- النتائج غير المشتركة بين السلوكيات والبدائل.

[1] PHILIP M.J. RECKERS ET. AL, IBID., P. 963.

ثم بعد تحديد اتجاهات ودوافع الإدارة يتم تقدير خطر غش (تحريف) القوائم المالية وقد قام Recker وزملاؤه باختبار النموذج السابق من خلال إجراء دراسة تجريبية على عينة من مديري المراجعة في شركات المراجعة الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية حيث يعرض حالة تصف عدم الاتفاق بين المراجع والإدارة، بشأن بعض التقديرات المحاسبية لبعض عناصر القوائم المالية ويطلب من الأفراد تقدير دوافع الإدارة وكذلك تقدير خطر الغش والتحريف في القوائم المالية وباستخدام تحليل ANOVA وتحليل الانحدار توصلت الدراسة للنتائج التالية:

أ) كلما كان سلوك الإدارة يختلف بدرجة كبيرة عن التوقعات كلما زاد شك المراجع في دوافع واتجاهات الإدارة.

ب) كلما كانت نتائج البدائل المختلفة غير مشتركة كلما أمكن إرجاع سلوك الإدارة لدوافع معينة.

ج) كلما كان المراجع أكثر شكا وريبة في دوافع الإدارة كلما زاد تقديره لخطر غش وتحريف القوائم المالية، وقد اهتمت دراسة Ponemon[1] باختيار تأثير التفكير الأخلاقي لمراجع الحسابات على إدراكه لمدى كفاءة وأمانة إدارة الشركة محل المراجعة وكيفية تأثير ذلك على قرارات المراجع وتقديره لخطر المراجعة حيث إذا كان المراجع يتوقع كفاءة وأمانة لإدارة العميل فإنه سيعتمد بدرجة كبيرة على المصادر الداخلية والإجراءات التحليلية للوصول لأدلة الإثبات، أما إذا كان المراجع يتوقع أن الإدارة تقوم بتحريفات في القوائم المالية فإنه سيعتمد بدرجة كبيرة على المصادر الخارجية واختبارات التفاصيل للأرصدة للوصول لأدلة الإثبات، وقد قام Ponemon بإجراء دراسة تجريبية على عينة من مديري المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية حيث عرض عليهم حالة لعميل مفترض وطلب منهم:

- تقدير مدى كفاءة وأمانة إدارة العميل.
- تقدير احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية، لتحديد خطر المراجعة في ظل أربع معالجات تجريبية تتعلق بكفاءة وأمانة الإدارة.

4- الدراسة السلوكية لـ . Cohen وزملاؤه

وفي دراسة سلوكية أخرى قام Cohen وزملاؤه[2] باستخدام مفاهيم ونماذج علم النفس الاجتماعي ونظرية الفعل المبرر في تحديد الهياكل والمحددات الإدراكية والسلوكية التي تؤثر على القرارات المهنية لمراجع الحسابات بشأن مدى التشدد أو التساهل في علاقته مع العملاء وطبقا لنظرية الفعل المبرر يرى

[1]- LAWARANCE A. PONEMON, (The Influence of Ethical Reasoning on Auditors Perceptions of Management's Competence and Integrity). Advance in Accounting, Vol. 11, 1993, Pp 1-29.

[2]- JEFFREY COHEN, LAURIE PANT AND DAVID SHARP, (Behavioral Determinants of Auditor Aggressiveness in Client Relations). Behavioral Research in Accounting, Vol. 6, 1994, Pp 121-143.

Cohen وزملاؤه أن سلوك تشدد المراجع مع عملائه يعتمد على نية القيام بالسلوك والتي تتحدد بدورها من خلال متغيرين :

4-1 ميل الفرد نحو السلوك

ويعرف الميل بأنه تقييم شامل للإيجابيات والسلبيات المرتبطة بالسلوك حيث إذا كان الفرد يعتقد في أن سلوكا معينا سيؤدي لنتائج (عوائد) إيجابية كان لديه ميل ملائم نحو ذلك السلوك، أما إذا كان يعتقد في أن سلوكا معينا سيؤدي لنتائج (عوائد) سلبية كان لديه ميل غير ملائم نحو ذلك السلوك، فمثلا العوائد المتوقعة من المبالغة في إغراء العملاء المحتملين بعضها قد يكون ملائما مثل حصول المراجع على مكانة داخل مكتب المراجعة لاجتذابه لعملاء جدد والبعض الآخر يكون غير ملائم حينما يقدم المراجع وعود بخدمات أكثر مما يستطيع مكتبه تأديتها بكفاءة وفعالية.

4-2 الضغوط الاجتماعية لسلوك معين

تتحدد الضغوط الاجتماعية من خلال:

أ) رأي المحيطين بالفرد في ذلك السلوك أي مدى موافقة الزملاء والمديرين على التشدد في العلاقة مع العملاء.

ب) مدى رغبة الفرد في الاستجابة لآراء المحيطين به، وبالتالي فإن المراجع الأكثر تشددا في علاقته مع العملاء لديه اعتقاد بأن المحيطين به (الزملاء والمديرين) يؤيدون التشدد كما أن لديه حافز ورغبة في الاستجابة لآرائهم.

ولاختبار مدى إمكانية تطبيق نموذج نظرية الفعل المبرر على علاقة المراجع بعملائه قام Cohen وزملاؤه بإجراء دراسة تجريبية على عينة من مديري شركات المراجعة الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية وتوصلت الدراسة إلى أن:

أ) ميل الفرد نحو السلوك والضغوط الاجتماعية لأداء السلوك يرتبطان بدرجة كبيرة بالنية في التشدد في العلاقة مع العملاء ولكن الميل أكثر تأثيرا على النية.

ب) المراجعون الأكثر تشددا في العلاقة مع العملاء يعتقدون أن التشدد يزيد من عوائدهم الموجبة أو يقلل من عوائدهم السالبة.

ج) المراجعون الأكثر تشددا في العلاقة مع العملاء يعتقدون بأن المحيطين بهم (الزملاء والمديرين) يؤيدون ذلك التشدد.

د) المبالغة في التساهل مع العملاء وإغرائهم يتوقع أن يؤدي إلى اجتذاب عملاء جدد وتوسيع نطاق العمل مع العملاء الحاليين وخاصة في ظل البيئية التنافسية.

المطلب الثالث: الضغوط التي يتعرض لها مراجع الحسابات

1- الضغوط المرتبطة بمكتب المراجعة

هناك العديد من الضغوط التي تواجه مراجع الحسابات يكون مصدرها مكتب المراجعة هي:

1-1 ضغط الموازنة التقديرية للوقت

تعتبر الموازنة التقديرية للوقت هامة جدا لشركات المراجعة حيث لها العديد من الوظائف، حيث تستخدم كأساس لتحديد الأتعاب ولتقدير التكاليف وللرقابة على إنجاز المهام وتقييم الأداء، وتستخدم أيضا لتخصيص الأفراد على المهام وتعتبر إجراءات ومراحل إعداد موازنة الوقت متطابقة تقريبا في مكاتب المراجعة ويمكن أن يقوم مراجع واحد بإعدادها، إلا أنها غالبا ما تعد من طرف فريق عمل يتضمن مدير المكتب، وأحد الشركاء وبعض المراجعين[1]

وقد أدت المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة للحصول على أكبر عدد ممكن من العملاء إلى ضرورة تقليل المكاتب لأتعابها لجلب أكبر عدد ممكن من العملاء وحتى يستطيع المكتب الحفاظ على مستوى الربح الذي يحققه فإنه يجب أن يقلل التكاليف، ولا شك فإن تكلفة عنصر العمل تعد من أهم عناصر تكاليف مكتب المراجعة نظرا لصعوبة تخفيض أجور ومرتبات المراجعين، فإنه يجب تخفيض الزمن (الوقت) المقضى في عملية المراجعة مما ينعكس في تخفيض الموازنة التقديرية للوقت.

ومما لا شك فيه فإن ضيق الوقت سوف يؤدي إلى الشك حول مدى فعالية عملية المراجعة، وقد اهتم العديد من الباحثين بتأثر ضيق الوقت على أداء المراجع فقد قام Rhode بدراسة مسحية عام 1978 على 2016 عضو من أعضاء مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) لبيان تأثير ضغط الموازنة التقديرية للوقت على جودة أداء المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن ضيق الوقت كان أهم سبب لعدم القيام بأداء مهام المراجعة بصورة صحيحة وكاملة.

1-2 ضغط الإذعان للمشرفين (الرؤساء)

وهو يشير إلى إمكانية قيام المشرف (الرئيس) بالضغط على المرؤوسين في صورة تعليمات غير ملائمة (غير صحيحة) لاتخاذ قرارات معينة قد تخالف المعايير المهنية والأخلاقية، وذلك استنادا لمصادر القوة التي يمتلكها والتي تتمثل في قوة العائد (المكافأة) وقوة العقاب (التهديد) وقوة الشرعية وقوة الخبرة وقوة تفسير المعلومات، وتشير العديد من الدراسات إلى أن السلوك غير الأخلاقي يمكن أن يحدث نتيجة للهياكل البيروقراطية، حيث يتم الضغط على العاملين لاتخاذ مواقف وتصرفات تبتعد عن المعايير الأخلاقية، والهيكل التنظيمي لأغلب شركات المراجعة يؤدي إلى بيئة تتسم بوجود ضغط الإذعان لمديري وشركاء المراجعة.

---

[1] OLIVIER HERRBACH, (le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier). OP CIT, p 194

وقد قام Dezoort and Lord بدراسة تأثير ضغط الإذعان على أحكام مراجعي الحسابات وذلك اعتمادا على نظرية Milgram للإذعان للسلطة، حيث تم تخصيص 146 مراجع من أحد مكاتب المراجعة العالمية عشوائيا على ثلاث مجموعات لمعالجة ضغط الإذعان (لا يوجد ضغط، ضغط من مدير المراجعة، ضغط من شريك المراجعة) ويتمثل ضغط مدير وشريك المراجعة في صورة تعليمات غير ملائمة في ثلاث حالات (مواقف) وقد تم تقسيم الأفراد داخل كل مجموعة إلى مجموعتين حسب الميل نحو السلطة على أساس أفراد ذوي اتجاهات تسلطية عالية، أفراد ذوي اتجاهات تسلطية منخفضة وباستخدام تحليل ANOVA (تحليل التباين) توصلت الدراسة إلى أن:

أ) المراجعين الذين تعرضوا لضغط من مديري وشركاء المراجعة في صورة تعليمات وإرشادات غير ملائمة أكثر احتمالا لمخالفة المعايير المهنية عن هؤلاء الذين لم يتعرضوا لضغط (لم تعطى لهم تعليمات غير ملائمة).

ب) المرجعين الذين تعرضوا لضغط من الشريك يكون له تأثير أكبر من المدير.

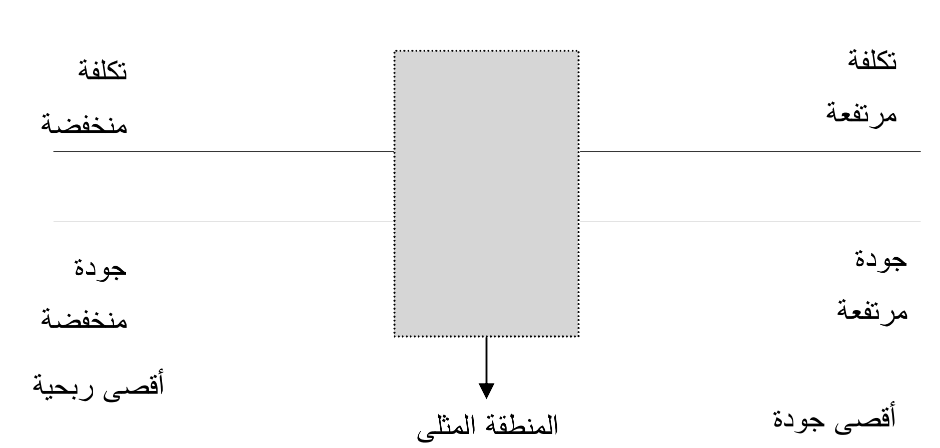
ج) ميل الفرد نحو السلطة ليس له تأثير جوهري على المراجع.

3-1 التعارض بين التكلفة والجودة

تواجه شركة المراجعة معضلة التوفيق بين التكلفة والجودة، حيث أن البقاء والاستمرار من الناحية الاقتصادية يتطلب تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة، وبالتالي ينعكس ذلك على أداء المراجع حيث يواجه بنفس المعضلة.

وقد أشار Arens and Loebbecke إلى ذلك التعارض بأن الشركات حتى تعمل بصورة تنافسية يجب أن تتسم بالكفاءة والفعالية، أي يجب أن تقوم بجمع الأدلة الكافية لمقابلة المعايير المهنية، ويجب أن تؤدي عملية المراجعة بالكفاءة والجودة المطلوبة، وفي نفس الوقت تدني أو تحقق الرقابة على عنصر التكاليف، وقد أوضح Mr Nair مشكلة التعارض بين الجودة والتكلفة بالشكل التالي :

شكل رقم 3-4 : مشكلة التعارض بين الجودة والتكلفة



المصدر: Mr Nair, P 142

من هذا الشكل يتضح أن الاهتمام بالجودة يدفع نحو زيادة مستويات التحليل (الجهد) مما يعني زيادة التكاليف في حين أن قيود التكلفة تدفع المراجع نحو البحث عن أساليب قليلة الجهد (التكلفة) مثل أسلوب المعاينة، والمنطقة المظللة توضح المنطقة المثلى، أي الوصول لأقصى جودة ممكنة في ضوء قيود التكلفة.

وقد أوضح Mr Nair أن هذا التناقض سينعكس على القواعد والسياسات داخل مكتب المراجعة حيث القواعد والسياسات الرسمية صممت للتأكيد على الجودة في حين أن القواعد والسياسات غير الرسمية (غير المكتوبة) ترتكز على عبارات الربحية والتكلفة، وبالتالي فإن هذا التعارض بين القواعد والسياسات الرسمية وغير الرسمية يشكل مصدر ضغط على مراجع الحسابات قد يؤثر على أدائه.

4-1 ضغط الزملاء في مكاتب المراجعة

مما لا شك فيه فان سلوك الفرد يرتبط بسلوكيات الأفراد المحيطين به، ولا شك فإن سلوكيات الأفراد المحيطين بفرد قد تشكل ضغطا عليه وتدفعه نحو سلوك معين، وقد أشار Loeb إلى أن الاتجاهات الأخلاقية لمجموعة الزملاء في المكتب قد تؤثر على رد فعل مراجع الحسابات لضغوط العميل عليه، حيث أن مجموعة الزملاء في المكتب ربما تمثل عمليات تسهيل لتشجيع أو عدم تشجيع المراجع لمخالفة المعايير المهنية.

وقد أوضح Lightner وزملاءه أن ضغط الزملاء على المراجع يؤثر في سلوكه وأدائه، شأنه في ذلك شأن المعتقدات والقيم الذاتية للمراجع، وكذلك أوضح Lightner وزملاءه أن ضغوط الزملاء غير الرسمية قد تؤثر في تقرير المراجع عن الوقت المنقضي في عملية المراجعة بأقل من الوقت الفعلي

فمثلا المراجع قد يدرك أن المراجعين الآخرين (الزملاء) في نفس الشركة التي يعمل فيها قد يقومون بالتقرير عن الوقت بأقل من الفعلي، ربما يجد أن أدائه غير كفء مقارنة بالزملاء، أو أن يشعر أن زملائه في فريق المراجعة أكثر مهارة في أداء المهام الموكلة لهم، مما يمثل ضغطا عليه للتقرير عن الوقت بأقل من الوقت الفعلي، وفي دراسة معملية على عينة من 88 مراجع من إحدى الشركات الكبرى في الولايات المتحدة قام Ponemon بدراسة تأثير ضغط الزملاء وضغط موازنة الوقت الفعلي وكيفية تأثير التفكير الأخلاقي للمراجع على العلاقات السابقة، وتوصلت الدراسة للنتائج التالية:

أ) على الرغم من أن موازنة الوقت التي يصعب الوصول إليها (ضغط الوقت) تؤثر على سلوك المراجع غير أن ضغط الزملاء كان له تأثير أعلى على التقرير عن الوقت بأقل من الوقت الفعلي.

ب) التقرير عن الوقت بأقل من الوقت الفعلي، يرتبط بصورة عكسية مع مستوى التفكير الأخلاقي، لذلك فإنه يجب على مكاتب المراجعة أن تعقد الدورات والندوات التي تؤكد على السلوك الأخلاقي للمراجعين حتى تزيد من جودة الأداء.

2- الضغوط المرتبطة بالجوانب السلوكية والإدراكية للمراجع

وهي الضغوط التي يكون مصدرها المراجع ذاته ومنها:

2-1 التعارض بين المصلحة الذاتية للمراجع والتزامه بالمعايير المهنية

حيث يتمثل هذا التعارض في الصراع الداخلي الذي يعاني منه المراجع بين مصلحته الذاتية (دالة هدفه الذاتية) والتزامه بالمعايير المهنية، وتتمثل دالة هدف المراجع (مصلحته الذاتية) في تعظيم عدة عناصر هي العائد المادي الذي يحصل عليه والاحتفاظ بالعميل وتجنب المسؤولية القانونية والسمعة المهنية.

أما المعايير المهنية فتتمثل في القواعد المحاسبية التي تحددها القوانين والتوصيات والدساتير المهنية التي يجب أن تتبعها الوحدة الاقتصادية وكذلك إجراءات عملية المراجعة فالقواعد المحاسبية التي يجب أن تتبعها الوحدة الاقتصادية وكذلك إجراءات المراجعة التي يجب أن يتبعها المراجع تمثل المعايير المهنية بشقيها معايير المحاسبة، معايير عملية المراجعة.

وبالتالي قد يجد المراجع نفسه في موقف يستطيع أن يستفيد ماديا بمخالفة المعايير المهنية، فعلى سبيل المثال[1] إذا كان المراجع يمتلك أسهم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في الشركة محل المراجعة فإنه يستطيع أن يستفيد من قيمة هذه الأسهم وذلك بحذف أو تحريف بعض الحقائق في تقريره، كما قد

[1] -علي محمد الجوهري، (مرجع سابق)، ص 219.

ينزلق المراجع إلى تزييف الحقائق بناء على رغبات الإدارة وعدم معارضتها خوفا من استبداله بمراجع آخر يتفق مع الإدارة، وقد اهتمت الجهات التشريعية والمجامع المهنية في معظم دول العالم بهذا التعارض المحتمل ووضعت القواعد التي تؤكد على عدم استقلالية المراجع في حالة وجود مصالح شخصية له في الشركة محل المراجعة، حيث اعتبر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) ولجنة بورصة الأوراق المالية SEC أن المراجع غير مستقل إذا كان له منفعة مادية في الشركة محل المراجعة.

2-2 إدراك المراجع للمسؤولية

يشعر الفرد بالمسؤولية عندما يحاول الحفاظ على تصور اجتماعي مرغوب مع الشخص الذي يقيمه من خلال استعداده للتفسير والتبرير والدفاع عن الأحكام والقرارات التي يتخذها، وقد تناولت العديد من الدراسات تأثير إدراك المراجع للمسؤولية على تصرفاته وأحكامه، فقد اهتمت دراسة Johnson and Kaplan بتأثير المسؤولية على أحكام المراجع وذلك من خلال إجراء تجربة على مجموعة من المراجعين من إحدى شركات المراجعة الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية وتتعلق التجربة بتقييم خطر تقادم 20 عنصر من عناصر المخزون وقد تم تخصيص الأفراد عشوائيا على مجموعتين حيث المراجعين في مجموعة المسؤولية تم إخبارهم بأن أحكامهم سيتم مراجعتها وسيطلب منهم تفسير وتبرير الأحكام في حين أن المراجعين في المجموعة الأخرى (مجموعة الرقابة) تم إخبارهم بأن أحكامهم تكون بدون ذكر الاسم.

وقد تم إجراء مقارنة بين أحكام المجموعتين من حيث الإجماع (مدى الاتفاق بين المراجعين في لحظة زمنية معينة على نفس الشيء) والثبات (المدى الذي يقوم فيه المراجع باتخاذ نفس الأحكام لنفس الحالات) والرؤية الذاتية (مدى إدراك المراجع لعملية صياغة الأحكام) وقد توصلت الدراسة إلى أن إدراك المراجعين للمسؤولية تؤدي إلى زيادة الإجماع وزيادة الرؤية الذاتية وبالتالي زيادة مقدرتهم على تبرير الأحكام للغير ولأنفسهم، وقد دعمت دراسة Messier and Quilliam نتائج الدراسة السابقة حيث أوضحت أن المسؤولية تؤدي إلى استخدام عمليات تفكير إدراكي أكثر تعقيدا والبعد عن أساليب التفكير السطحية مما يعني معالجة تحليلية متعمقة للبيانات المتاحة وبالتالي تؤدي إلى زيادة الإجماع (الاتفاق) بين المراجعين.

وفي دراسة أخرى قام Lord بفحص تأثير المسؤولية على رأي المراجع، حيث أوضحت الدراسة أن المراجعين المسئولين عن قراراتهم أكثر احتمالا للتحفظ في آرائهم عن المراجعين غير المسئولين عن قراراتهم.

3- الضغوط المرتبطة بعملاء المراجعة

هناك العديد من الضغوط يواجهها مراجع الحسابات والمرتبطة بالشركة محل المراجعة ومنها:

3-1 التعارض بين المراجع والشركة محل المراجعة (إدارة وملاك)

يمكن تعريف التعارض بين المراجع والشركة محل المراجعة (العميل) على أنه خلاف أو نزاع يحدث عند مستوى اتخاذ القرارات، ويدور الخلاف غالبا حول[1]:

أ) **تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية:** فقد يرى المراجع ولمبررات فنية من وجهة نظره تبعا لتقييمه لمخاطر معينة أو لظروف غير عادية تواجه الشركة أنه من الضروري زيادة درجة التحفظ في تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية المتعلقة بقياس صافي نتيجة النشاط وقياس المركز المالي بينما ترى الإدارة عكس ذلك بهدف زيادة رقم صافي الربح وإظهار المركز المالي على غير الحقيقة.

ب) **طريقة عرض عناصر القوائم المالية:** حيث قد ترى إدارة الشركة أنه من الملائم من وجهة نظرها عرض مجموعة بنود معينة في القوائم المالية بصورة مجمعة وفي تبويب معين، بينما يرى المراجع غير ذلك.

ج) **مدى كفاية الإفصاح:** حيث قد يرى المراجع أن الإفصاح المحاسبي غير وافي وفقا لمعايير الإفصاح وترفض الإدارة أن تظهر بعض الحقائق المالية الهامة سواء في القوائم المالية أو في تقرير مجلس الإدارة المرفق مع القوائم المالية.

د) **مدى ضرورة التعديل أو التغيير في بعض السياسات المحاسبية:** حيث قد ترى إدارة الشركة ضرورة إحداث تعديل أو تغيير في بعض السياسات المحاسبية بهدف التأثير على الأرقام في القوائم المالية بينما لا يرى المراجع أي مبرر لهذا الإجراء.

ه) **نطاق المراجعة:** حيث قد تقوم الإدارة بوضع عوائق تعطل من قيام المراجع بأداء المهام المحددة والمتفق عليها في عقد المراجعة (وفقا لخطاب التكليف) مما يؤدي إلى تقليص نطاق المراجعة وعدم تمكن المراجع من القيام بإجراءات المراجعة كما يجب.

وتعتبر قضية التعارض بين المراجع والعميل تهديدا خطيرا لاستقلال المراجع وقد لاقت هذه القضية اهتمام كل من الباحثين والمسئولين عن تنظيم مهنة المراجعة، فقد ركزت لجنة Cohen على تلك القضية حين أوضحت في تقريرها أن مهمة المراجع المستقل غالبا ما تكون إقناع أو إرغام إدارة العميل في تنفيذ مالا يرغبون في تنفيذه.

[1] -علي أحمد أبو الحسن، (الأسباب المحتملة لتغير المراجع القانوني دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية). الإدارة العامة، العدد 77، يناير 1993، ص 71.

ويرى Goldman and Barlev أن التعارض بين المراجع والشركة محل المراجعة يحدث في حالة احتواء تقرير المراجع لحقائق ومعلومات قد تتسبب في إحجام المستثمرين المرتقبين عن الاستثمار في الشركة، إحجام المقرضين والدائنين عن التعامل مع الشركة مما قد يتسبب في انخفاض قيمة الأسهم وتعرض إدارة الشركة للانتقادات والهجوم من قبل المساهمين وبالتالي فإن إدارة الشركة وبموافقة ضمنية من المساهمين تحاول الضغط على المراجع للتأثير على تقريره وإعداده بالشكل الذي يعطي انطباعا جيدا عن الشركة للأطراف الخارجية، وفي هذه الحالة يكون أمام المراجع بديلين إما الامتثال والاستجابة لضغوط الإدارة لإبداء رأي لا يحوي على تحفظات وبالتالي مخالفة المعايير المهنية والتضحية بمصالح الأطراف الأخرى التي ستعتمد على تقرير المراجع ورأيه في اتخاذ العديد من القرارات، أما البديل الآخر هو عدم الاستجابة ومقاومة ضغوط الإدارة والتمسك بمعايير المراجعة وآداب وسلوك المهنة، وفي هذه الحالة يزداد احتمال قيام الشركة بتغيير ذلك المراجع بمراجع آخر يكون على استعداد لإتمام عملية المراجعة، وإعطاء العميل تقرير نظيف.

وقد أشارت العديد من الدراسات إلى أن أهم أسباب تغيير المراجعين هو التعارض وعدم الاتفاق بين المراجع والشركة محل المراجعة، فقد قام McConnell بدراسة 784 حالة تغيير للمراجعين خلال الفترة من سنة 1974 حتى سنة 1978 لتحديد نسبة الحالات التي حدث فيها تغيير للمراجع بسبب الخلاف حول النواحي المحاسبية وقد أوضحت نتائج الدراسة أن 14% من حالات تغيير المراجع راجعة إلى الخلاف بين المراجع والعميل، إلا أن McConnell أشار إلى أن النسبة الحقيقية أعلى من ذلك بكثير لأنه في أغلب الأحيان لا يتم الإفصاح عن سبب التغيير هو الخلاف نحو النواحي المحاسبية لأن هذا الإفصاح ليس في صالح الشركة محل المراجعة أو المراجع.

فبالنسبة للشركة محل المراجعة يعتبر هذا الإفصاح بمثابة تعبير ضمني بأن إدارة الشركة قد عزلت المراجع لإحلاله بمراجع آخر أكثر تفهما وعلى استعداد لإصدار تقرير يخالف المعايير المهنية ولا يكون الإفصاح في صالح المراجع أيضا لأنه لا يريد أن يُعرف عنه أنه من ذلك النوع من المراجعين الذي يُحدث خلافات مع العملاء حول النواحي المحاسبية، لأن ذلك قد يؤثر على فرص حصوله على عملاء في المستقبل.

وفي دراسة أخرى قام Schatzberg وزملاءه باختبار العلاقة بين الأداء الاقتصادي للشركة وحدوث التعارض بين المراجع والعميل والذي يؤدي إلى تغيير المراجع وأوضحت النتائج التجريبية أن العملاء الذين يقومون بتغيير المراجع بعد حالة تعارض (عدم اتفاق) أدائهم المالي أقل مستوى ومديونيتهم أعلى، أصولهم المتداولة أقل وأسعار أسهمهم أقل من الشركات التي تقوم بتغيير المراجع بدون حالة تعارض أو الشركات العاملة في نفس الصناعة، حيث أنه في ظل الظروف الاقتصادية السيئة

للعميل فإن إدارة العميل تفضل المراجع الذي يوافق على الزيادة الوهمية للإيرادات، ولكن المراجع يواجه زيادة في التكاليف تتمثل في خطر تعرضه للدعاوى القضائية من الطرف الثالث، وبالتالي التأثير السلبي على السمعة والشهرة، أي أنه إذا رفض المراجع الإجراءات المحاسبية التي تحدث زيادة وهمية للإيرادات فإن التعارض بين المراجع والعميل يمكن حله بإجراء تغيير المراجع.

وقد أتفق Knapp and Elikai مع الآراء السابقة حين أوضحا أن عملية المراجعة الخارجية قد تحولت في الآونة الأخيرة إلى عملية مساومة بين المراجعين وإدارة الشركات محل المراجعة وحيث أن كفة إدارة الشركة هي الراجحة في ميزان القوة والسلطة فإن إدارة الشركة غالبا ما تقوم ببذل المحاولات بالضغط على المراجع للحصول منه على تلك التنازلات فإنها تكون قد حققت هدفها، أما إذا فشلت فغالبا ما تقوم بعزل المراجع والبحث عن مراجع آخر.

مما سبق يتضح أن الخلاف بين المراجع والشركة محل المراجعة يشكل ضغطا كبيرا على مراجع الحسابات من خلال التهديد بعزله مما يؤثر سلبيا على استقلال المراجع، وقد اهتمت الجهات التشريعية والمهنية في العديد من الدول بتلك المشكلة بأن جعلت عملية تعيين وعزل المراجع من مسؤولية الجمعية العمومية للمساهمين، إلا أنه بالنظر إلى الواقع الفعلي نجد أن مجلس الإدارة يكون له اليد العليا في ذلك من خلال تأثيره على المساهمين.

3-2 التعارض بين المراجع والأطراف الأخرى (الطرف الثالث)

تعتبر العلاقة بين المراجع والأطراف الأخرى علاقة وكالة ضمنية نشأت هذه العلاقة من خلال العرف المهني وإن كان المراجع وكيلا عن الأطراف الأخرى وممثلا لمصالحهم إلا أن دالة هدفه قد تتعارض مع دالة هدف الأطراف الأخرى، فالمراجع يسعى لتعظيم منفعته (دالة هدفه الذاتية) والممثلة في العائد المادي والاحتفاظ بالعميل وتجنب المسؤولية القانونية والاحتفاظ بسمعة جيدة، في حين أن الأطراف الأخرى تسعى لمعرفة أكبر توضيح ممكن للأمور غير المؤكدة بالقوائم المالية، وبالتالي فإن تحقيق مصلحة الأطراف الأخرى قد تكون على حساب مصلحة المراجع وكذلك فإن تحقيق مصلحة المراجع قد تكون على حساب مصلحة الأفراد الأخرى، فمثلا قد يصادق المراجع على قوائم مالية توضح أن المركز المالي للشركة محل المراجعة قوي في حين أن مركزها المالي ضعيف وتعاني من نقص في السيولة وقد قرر المراجع ذلك إرضاء للعميل (للحفاظ على العائد المتحصل عليه من ذلك العميل) فإن استخدام أحد البنوك (المقرضين) هذه القوائم المالية لمنح قروض للشركة وبعد عدة شهور أفلست تلك الشركة في هذه الحالة يكون المراجع قد حقق مصلحته على حساب الأطراف الأخرى.

3-3 التعارض بين الملاك والإدارة

تتميز الشركات الحديثة بانفصال الملكية عن الإدارة ولأن المدير قد لا يمتلك سوى نسبة ضئيلة من أسهم شركته فقد يكون لديه دوافع لتخصيص موارد الشركة بطرق ليست بالضرورة متفقة مع مصلحة الملاك الذين لا يشتركون في الإدارة، وعلى الرغم من سيطرة الإدارة على كافة مصادر البيانات داخل المشروع إلا أنها لا تفصح عن القوائم المالية (التقارير الخارجية) إلا عن المعلومات التي تتفق مع مصلحتها، وحيث أن المعلومات الواردة في تلك القوائم تستخدم في تقييم أداء الإدارة فأحيانا يكون لديها الدافع لتزييف وتحريف القوائم المالية لصالحها، وإذا لم يكن هناك رقابة على إجراءات التقرير التي تقوم بها الإدارة فإن تقاريرها ستكون محل شك من قبل الملاك، وقد يؤدي ذلك إلى حدوث تعارض بين الملاك والإدارة يكون له تأثير على سلوك المراجع، ويظهر هذا السلوك جليا من رغبة الإدارة في الحصول على تقرير مراجعة يعطي انطباعا جيدا لدى الملاك حتى تستمر في المشروع في حين أن الملاك يرغبون في الحصول على تقرير يوضح مدى صحة وسلامة المعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية حتى يتسنى لهم تقييم أداء الإدارة بصورة سليمة، لذلك فإن الاختلاف بين دوافع وأهداف كل من الملاك والإدارة قد يشكل ضغطا كبيرا على عمل المراجع ويلقي بضلال الشك حول مدى استقلالية المراجع لأن انحيازه إلى فئة سيكون بالضرورة على حساب الفئة الأخرى.

3-4 التعارض بين المستويات الإدارية بعضها البعض

ينظر هذا النوع من التعارض إلى المستويات الإدارية في المؤسسة كسلسلة من العلاقات الوكالية، يكون فيها كل مستوى إداري وكيلا عن المستوى الأعلى وأصيلا بالنسبة للمستوى الأدنى، ومن المتوقع وجود تعارض بين تلك المستويات الإدارية للفوز بالمكافآت والحوافز، للحصول على قدر أكبر من الموارد النادرة المخصصة لهم، ومما لا شك فيه فإن لهذا التعارض تأثير على عمل المراجع حيث أن هذه المستويات الإدارية هي البيئة التي يمارس فيها المراجع فحصه تمهيدا لإصدار تقريره، فقد يتعمد مستوى إداري إخفاء بعض البيانات عن المراجع حتى لا يظهر بمستوى سيء بالنسبة للمستويات المنافسة[1].

وبعد استعراض بعض الأمثلة عن مصادر الضغوط المختلفة (المجموعات الثلاثة) التي تواجه المراجع في عمله وتؤثر على سلوكه وأحكامه نلاحظ أن أهم تلك الضغوط وأكثرها تأثيرا على استقلال المراجع هي المجموعة الثالثة والتي تمثل مجموعة الضغوط المرتبطة بالعميل والتي تتضمن مجموعة من تعارضات المصالح، وأهم ما يميزها أنه يصعب السيطرة عليها لأنها من مصادر خارج مكتب المراجعة.

---

[1]- أحمد محمد كامل، (مرجع سابق)، ص **71**.

خلاصة الفصل

مراجع الحسابات هو ذلك الشخص المستقل الذي يمارس مهامه بدرجة عالية من الكفاءة، إلا أنه في غالب الأحيان يكون غير قادراً على ممارسة عمله بقد ر معقول من الاستقلالية، وذلك لتعدد الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة والتي يسعى كل طرف منها لتحقيق أكبر قدر من المنافع، وهذا لا يمكن أن يتحقق إلا إذا تم النيل من مصالح الأطراف الأخرى، أضف إلى ذلك عدم الرضا الموجود لدى الأطراف المستفيدة بصفة خاصة والمجتمع بصفة عامة، الأمر الذي يسبب فجوة بين المراجع والمجتمع تسمى بفجوة التوقعات، تعتبر من أكبر المشكلات التي تعاني منها مهنة المراجعة والتي تبقي موجودة ما دامت المراجعة موجودة، لأنه لا يعقل أن يرضي المراجع جميع الأطراف في ظل أسلوب المراجعة بالعينة، هذه الظروف قد تخلق ضغطاً على المراجع يعرضه لمضايقات من قبل أحد الأطراف هو في غنى عنها.

تمهيد

تعد التطورات السريعة التي يشهدها العالم اليوم في جميع المجالات وبخاصة الاقتصادية والمحاسبية سبباً هاماً لإيجاد ما يكفل لمهنة مراجعة الحسابات الاستمرار والتأقلم، فتطوير مهنة مراجعة الحسابات أصبح ضرورة ملحة تقتضيها المصلحة الاقتصادية والاجتماعية في جميع الأقطار النامية وفي الجزائر على وجه الخصوص، أهمية هذا التطور تعود إلى أهمية الدور الذي تلعبه مهنة مراجعة الحسابات في المساعدة على تحقيق التنمية الاقتصادية عن طريق الرقابة الفاعلة على المشاريع والخطط الاقتصادية، وما توفره من بيانات ومعلومات تساهم في متابعة وتقييم الأداء والرقابة على مثل هذه المشاريع والخطط، كما أن تزايد الوعي الاجتماعي بأهمية دور مراجع الحسابات سيهيئ المناخ الملائم لإحداث التطوير المناسب، سواء بتعديل متطلبات الأنظمة التي تحكم ممارسة المهنة، أو بتوفير مفهوم حديث لمسؤوليات والتزامات أعضاء المهنة، أو باستحداث أدوات جديدة لتنظيم ممارسة المهنة، أو غير ذلك من التغييرات، وفي هذا سوف نتعرض إلى :

- المبحث الأول: تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر
- المبحث الثاني: التحليل المقارن لأراء أطراف المحيط المهني
- المبحث الثالث: تحليل التباين في استجابات أطراف المحيط المهني(Man whitney test)

المبحث الأول: تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر

تميزت مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر بالعديد من التقلبات في مفهوم وأهمية وطبيعة ممارستها وتنظيمها، نتيجة للعديد من الظروف والتغيرات في البيئة السياسية والاجتماعية والاقتصادية المحيطة بها.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المراجعة في الجزائر

1- تطور المراجعة في الجزائر

1-1 من سنة 1969 إلى 1980

إن ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المؤسسات العمومية الاقتصادية تم تنظيمها في الجزائر لأول مرة سنة 1969 تبعا للأمر رقم 69-107 بتاريخ 1969/12/31، والمتضمن قانون المالية لسنة 1970 والذي ينص في مادته 39 على أن يكلف وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي الشركات التي تمتلك فيها الدولة نسبة من رأس المال الاجتماعي، من أجل التأكد من انتظامية ومصداقية حساباتها وتحليل وضعية الأصول والخصوم.[1]

لقد تم تحديد مهام وواجبات محافظ الحسابات بواسطة الأمر رقم 70-173 المؤرخ في 1973/11/16، هذا القانون اعتبر المراجعة الخارجية بأنها رقابة دائمة للتسيير في المؤسسات العمومية وأوكلت ممارستها إلى موظفين ينتمون إلى الدولة :[2]

- المراقبين العامين للمالية.
- مراقبو المالية.
- مفتشو المالية.
- وبصفة استثنائية، الموظفين الأكفاء لوزارة المالية.

أوكلت للمراجعين المهام التالية:

---

[1] صديقي مسعود، (نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر علي ضوء التجارب الدولية). بحث مقدم لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2004، ص 245

[2] - المرجع السابق نفس الصفحة

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوف التقديرية طبقا لمواصفات الخطة.
- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحياتها.

1-2 الفترة 1980-1988

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية و تعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/30/10[1] المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن « مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أي تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها».

1-3 فترة ما بعد الإصلاحات

أن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 01/88 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، إن هذا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي، إن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاولة الرقابة على هذه المؤسسات.

نشير في هذه الفترة إلى أن المراجعة عولجت بعدد من النصوص المتتالية التي تهدف إلى تغطية النقص في الإطار التشريعي و القانوني من أجل تمكين المراجع من أداء أدواره المنوطة به، ويمكن أن نورد فيما يلي أهم النصوص المؤطرة للمراجعة في الجزائر.

---

[1] .أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 43 المؤرخة في 1980/03/01، صفحة 1507.

2- الهيئات المشرفة على المراجعة

يمكن تلخيصها فيما يلي :

2-1 ألمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

هي عبارة عن جهاز مهني يكلف في إطار القانون بما يلي:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.
- الدفاع على كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من قائمة جدول المنظمة.
- التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها.
- تقدير في حدود التشريع المعمول به الصلاحية المهنية للإنجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله في أحد أصناف هذه المنظمة.
- نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة وكيفيات تطبيقها عن طريق التنظيم.

ويتم تصنيف المهن الثلاث حسب هذا القانون كالتالي :[1]

أ- **الخبير المحاسب:** يعتبر خبيرا محاسبا في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس عادة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحصها واستقامتها وتحليلها لدى المؤسسات والشركات بكل أنواعها، ولا يجوز لأحد أن يمارس أو يدعي بأنه خبير محاسب إلا إذا كان مسجلا في جدول النقابة الوطنية للمهن الثلاث أو حاصلا على شهادة خبير محاسب من احدي مؤسسات التعليم العالي.

ب-**المحاسب المعتمد:** المحاسب المعتمد في نظر هذا القانون هو المحاسب المحترف الذي يمارس باسمه الخاص وتحت مسؤوليته وبصفة عادية مهنة مسك وفتح وضبط ومراقبة محاسبات وحسابات المؤسسات أو الهيئات التي تطلب خدمته، ويمكن للمحاسب المعتمد أن يقوم بمهام خبير قضائي.

[1] - علي معطا الله، حسينة شريخ، (عن المهن الحرة ،مهنة الخبير الحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد). مجموعة نصوص تنظيمية وتشريعية، دار هومة، 2006، ص ص 46-48

ج- **محافظ الحسابات:** يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركة والهيئات العمومية والخاصة الهادفة للربح وغير الهادفة للربح.

2-2 مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة[1]

تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضـ بط اختصاصـ اته وفوائد عمله، يدير مجلس النقابة مجلس يتكون من تسعة أعضاء تنتخبهم الجمعيـ ـة العامـ ـة مـ ـن بـ ـين الأعضاء المسجلين قانونا في جدول النقابة الوطنية حيث تنتخب ثلاث أعضاء ممثلين عـ ـن كـ ـل فئـ ـة وينتخب الأعضاء نظرائهم في اقتراع سري لمدة أربع سنوات ويمكن أن يعاد انتخـ ـابهم بعـ ـد انتهـ ـاء عضويتهم وينتخب المجلس من بين أعضائه رئيسا ونائبي رئيس وأمينا عاما وأمين مال وينتخب الرئيس لمدة سنتين قابلتين للتجديد وتتمثل اختصاصات المجلس في:

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة.
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية و تجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.
- إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة.
- السهر على احترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظـ ـام الداخلي.
- تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة.
- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والمالي المرتبط بحياة المؤسسة.
- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة ودعـ ـوة السلطات المختصة للحضور للتدريبات والملتقيات المهنيـ ـة، تنظيمهـ ـا، الأشـ ـراف عليهـ ـا ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة.
- المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث.
- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

[1]- انظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 80، المؤرخة في 2001/12/26، ص25

2-3 المجلس الوطني للمحاسبة

لقد تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بفعل المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 وطبقا للمادة 02 من هذا المرسوم[1] يعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذو طابع وزاري مشترك ومهني مشترك، ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه، بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، تتمثل صلاحياته طبقا للمادة الثالثة من نفس المرسوم فيما يلي:

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها.
- ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبة.
- يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني.
- يفصح ويبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة.
- يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية.
- يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي.
- ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه.
- ينشر تقاريره ودراساته وتحاليله وتوجيهاته.

أما فيما يتعلق بأعضاء المجلس فلقد تم تحديدهم في المادة 06 من نفس المرسوم السالف الذكر والذي يتضمن تشكيلة ورئاسة المجلس، حيث يرأس المجلس وزير المالية أو ممثله أما تشكيلته فهي[2]:

- الرئيس المزاول لمهمته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء والمحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- ممثل الوزير المكلف بالمالية.
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ممثل الوزير المكلف بالإحصائيات.
- ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري والوظيف العمومي.

[1] - انظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 56 المؤرخة في1996/05/01، ص18

[2] -علي معطا الله ،حسينة شريخ، (مرجع سابق)، ص 80

- ممثل عن المفتشية العامة للمالية.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للزراعة.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة.
- ممثل عن بنك الجزائر.
- ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.
- ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك والمؤسسات المالية.
- ممثل عن جمعية شركات التأمين.
- ممثلين عن الشركات القابضة العمومية.
- ستة (06) ممثلين للمهنة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من بين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- أستاذين (02) لهما رتبة أستاذ مساعد على الأقل في مجال المحاسبة والمالية يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.

المطلب الثاني: ممارسة مهنة المراجعة(القانونية) في الجزائر

تمارس المراجعة القانونية من طرف شخص يطلق علية محافظ أو مندوب الحسابات حيث تعرفه المادة 27 من القانون 08/91 كالأتي: (مندوب الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسئوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات التجارية بما فيها شركات الأموال وكذا الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات)، وتمارس هذه المهنة في مكاتب فردية أو على شكل مجموعة أشخاص ويعتبر هذا الشكل هو الغالب في السنوات الأخيرة وذلك لما في هذا التجمع من فوائد ومزايا كبيرة ترجع لتعدد الخبرات والاختصاصات.

1- الممارسة الفردية

تمارس مهنة مندوب الحسابات بصورة فردية وشخصية ويجوز ممارسة المهنة للأشخاص الذين تتوفر فيهم الشروط المنصوص عليها في البند 6 من القانون 91/08 المؤرخ في 24/04/91 هذه الشروط تتلخص فيما يلي[1]:

- الجنسية الجزائرية.
- لم يتعرض لعقوبة جنائية ومخالفات.
- حاصل على شهادة جامعية أو ما يعادلها.
- مسجل في جدول المصف الوطني للمحاسبين.
- أن يؤدي يمينا قانونيا أمام محكمة إقليمية.

[1]- NACEREDDINE Saadi, ALI Mazouz, (La Pratique De Commissariat Aux Comptes). Ed S.N.C, 1993, P 43

2- الممارسة في شكل شركات

قد تؤسس شركات محاسبة بين أشخاص مقيدين جميعهم في جدول المصفي الوطني للخبراء المحاسبين مندوبي الحسابات والمحاسبين المعتمدين كما قد تضم إلى جانبهم أشخاص آخرين غير مقيدين في الجدول المهني (اقتصاديين، حقوقيين متخصصين في الإعلام الآلي)، بشرط أن لا تتجاوز مساهمة هذه الفئة خمس وعشرون بالمائة من مجموع رأس مال الشركة وتأخذ هذه الشركات الأشكال التالية :

- شركة مدنية للمحاسبة.
- شركة أسهم للمحاسبة.
- شركة عمومية للمحاسبة.

هذه الشركات يجب أن تخضع للقواعد الخاصة التالية :

- أن يكون الشركاء كلهم مقيدين في الجدول المهني.
- أن يكون الشركاء قاطنين في الجزائر.
- المسؤولية الشخصية والتضامنية للشركاء تجاه الآخرين.
- أن يكون للشركة عنوان يميزها ويتألف من أسماء الشركاء وصفاتهم المهنية.
- أي وثيقة ناتجة عن ممارسة مهنة مندوب الحسابات، يجب أن تحمل التوقيع. الفردي لمندوب أو مندوبو الحسابات المسؤولون عن الوكالة (MONDAT).

3- الممارسة الفردية للأشخاص الأجانب

الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين من جنسيات أجنبية لهم الحق في ممارسة مهنة مندوب الحسابات في الجزائر ولكن بشروط[1]:

- مبدأ المعاملة بالمثل: بمعنى الدولة الأجنبية تسمح للمهنيين الجزائريين بممارسة المهنة (اتفاقية مبدأ المعاملة بالمثل بين الدول).
- أن تتوفر فيه شروط ممارسة المهنة المنصوص عليها في البند: 06 من القانون 91/08.

وتعتبر الممارسة غير القانونية لمهنة مندوب الحسابات مخالفة يعاقب عليها القانون بغرامة مالية تتراوح ما بين 5000 دج و50.000 دج وفي حالة تكرار المخالفة عقوبة السجن تتراوح من شهر إلى شهرين، وضعف الغرامة أو واحدة من هاتين العقوبتين فقط.

[1]-IBID, P45

4-إجراءات التعيين وحالات التخلي عن المهمة

القانون 88-01 وكذلك القانون 88-04 المؤرخ في1988/01/12 حدد إجراءات تعيين مندوب الحسابات في كل المؤسسات العمومية الاقتصادية دون استثناء مهما كان طابعها القانوني وحجمها حيث تعتبر الجمعية العمومية العادية للمساهمين صاحبة الاختصاص بتعين محافظ الحسابات كأصل عام، وهو ما نصت عليه المادة30 صراحة على أن مراقب الحسابات « تعينه الجمعية العامة وتقدر أتعابه[1]»، فلا يجوز إذن تفويض مجلس الإدارة في ممارسة هذا لاختصاص، ولا يجوز لمجلس الإدارة أن يعين محافظا للحسابات ولو بصفة مؤقتة في حالة غياب محافظ الحسابات المعين مثلا، كما لا يجوز لمحافظ حسابات الشركة أن يعين زميلا آخر بدلا منه ليؤدي العمل الذي كلف به من قبل الشركة.

4-1 التعيين بواسطة جمعية المساهمين

أجازت المادة 610 من القانون التجاري ويشترط لصحة هذا التعيين أن تتوفر الشروط الخاصة لصحة انعقاد الجمعية التأسيسية أهمها :

- أن يحضر عند أول دعوة للاجتماع عدد من المساهمين يمثل نصف رأس المال على الأقل أو ربع رأس المال عند الدعوة الثانية للانعقاد.
- أن تصدر قراراتها بأغلبية ثلثي أصوات الحاضرين.

4-2 تعيين المراجع القانوني(مندوب الحسابات) بواسطة القضاء

تعيين مندوب الحسابات بأمر من القضاء يجوز في الحالات التالية :

- إغفال الجمعية العمومية عن إجراء هذا التعيين.
- في حالة إيقاف مندوب الحسابات عن ممارسة مهنته كجزاء تأديبي لمخالفة ارتكبها ولم تكن الجمعية العمومية قد اختارت مندوب احتياطي، فيجوز لكل مساهم أن يطلب من رئيس المحكمة التي يقع مقر الشركة في دائرة اختصاصها من تعيين مندوب أو مندوبي حسابات إلا أنه في غياب النصوص القانونية يعتبر هذا الإجراء مؤقت لأن جمعية المساهمين لها الحق أن تجتمع في أي وقت لتعين مندوب حسابات.

4-3 مدة التعيين

يعين مندوب الحسابات في الشركات العمومية بالأسهم أو الشركات العمومية ذات المسؤولية المحدودة لمدة ثلاث سنوات طبقا للمادة رقم 687 من القانون التجاري هذا التعيين يجدد مرة واحدة

[1] -علي معطا الله ،حسينة شريخ، (مرجع سابق)، 2006، ص49

ليصبح ستة سنوات متتالية، ولا يجوز بعد هذا أن يتعين نفس المندوب في نفس الشركة إلا بعد ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء الست سنوات[1]، وأي اتفاق بين الشركة ومراجع الحسابات على خلاف ذلك لا يعتد به ومن ثم لا يجوز الاتفاق مقدما على إطالة مدة التعيين لفترة تتجاوز ست سنوات مالية كما لا يجوز أيضا الاتفاق على تقصير هذه المدة من ست سنوات مالية متصلة فتنتهي إذن مهمة مراجع الحسابات لدى الشركة بقوة القانون اعتبارا من تاريخ انعقاد الجمعية العمومية العادية التي اعتمدت حسابات السنة المالية السادسة، ولعل الباعث الذي دفع بالشارع الجزائري إلى تحديد مدة تعيين مراقب الحسابات بست سنوات مالية هو حرصه على توفير الاستقرار والاستقلال لمراقبي الحسابات في مواجهة مديري الشركة، ذلك أن الاستقرار يمكن مراقب الحسابات من مقارنة نتائج السنوات المالية المختلفة مما يسمح له بأن يصدر حكما صحيحا على سلامة ميزانية الشركة وصدق تعبيرها عن مركزها المالي الحقيقي وأن حسابات الأعباء والنواتج تعبر بصدق ووضوح عن أرباح الشركة وخسائرها، وتوفر له الاستقلال اللازم ليكون رأيه بموضوعيه تامة، ويعبر عنه بصراحة ودون خوف من إجراءات انتقامية قد تتخذها ضده من إدارة الشركة إذا ما كشف عما اقترفته من تجاوزات لإحكام القانون أو لنصوص النظام الأساسي، أو غض الطرف عن عدم انتظام حساباتها أو عدم مطابقتها للمستندات المؤيدة، فلا يقع إذن تحت تأثير التهديد المستمر بالعزل أو برفض تجديد مدة تعينه السنوي.

4-4 قبول المهام

قبل أن يبدي مندوب الحسابات قبوله مهمة مراقبة حسابات مؤسسة ما هناك إجراءات تمهيدية يجب إتمامها[2]وهي:

- أن لا يكون قد وقع في مشاكل حالات التنافي والمخالفات القانونية المشار إليها في البند رقم 715 من المرسوم 93-08 المؤرخ في 93/04/25.
- يطلب مندوب الحسابات القائمة الحالية للإداريين وأعضاء مجلس التسيير للمؤسسة الخاضعة للرقابة.
- إذا كان قد طلب لتعويض زميل معزول عليه أن يتأكد من أسباب العزل سواء من مسئولي الشركة أو من الزميل نفسه.
- إذا كان طلب لتعويض زميل رفض له التجديد فعليه أن يستفسر عن سبب الرفض من طرف الزميل نفسه.
- مندوب الحسابات عليه أن يتأكد أن إمكانيات مكتبه المتاحة تسمح بإتمام المهمة بصورة صحيحة.
- عليه أن يتأكد من انه يستطيع إتمام المهام بكل حرية واستقلالية خاصة تجاه مسيري المؤسسة.

[1] – حسين مبروك، (القانون التجاري الجزائري والنصوص التطبيقية المتممة والاجتهاد القضائي). الديوان الوطني للأشغال التربوية 2002، ص170

[2]- ANDREE HUBERT, (Les Missions Particulière DU C A C). Ed DUNOD, Paris, 1991, P 55

عند إتمام الإجراءات وقبول المهمة على مندوب الحسابات أن يبدي قبوله كتابيا، وأن يصرح عن عدم وجود موانع حالات التنافي أو أي موانع قانونية أخرى وبعد خمسة عشرة يوماً من قبوله عليه أن يشعر المصف الوطني بهذا التعيين.

بعد ترسيم موافقة مندوب الحسابات أخضع المشرع المؤسسة لإجراءات الشهر وذلك بنشر أسماء مندوب أو مندوبي الحسابات وعناوينهم في صحيفة للإعلانات القضائية وإيداع قرار التعيين في المركز الوطني للسجل التجاري.

4-5 أتعاب المراجع القانوني(مندوب الحسابات)

يتقاضى مراقب الحسابات أتعابا من الشركة لقاء قيامه بمهامه القانونية لديها، والمقرر في ظل المادة 44 من القانون رقم 08/91 لسنة 1991. تحديد أتعاب مراجع الحسابات من اختصاص الجمعية العمومية للمساهمين وحدها، فلا يجوز تفويض مجلس إدارة الشركة في تقدير هذه الأتعاب والقصد من ذلك هو تأكيد استقلال مراجع الحسابات في مواجهة مجلس إدارة الشركة، وحتى لا يتحول موضوع تقدير أتعاب مراجع الحسابات إلى وسيلة في يد إدارة الشركة للإغراء أو للضغط عليه ليخفف من قبضته ويغض الطرف عن جانب من المخالفات التي اكتشفها أو ليهون من خطورتها.

إن تحديد أتعاب مراقب الحسابات لا يتم عادة وفقا لمبدأ حرية التعاقد، وكما أن السلطات العامة لم تفرض تحديدا ملزما لهذا ويقدر عدد الساعات التي يلزم تنفيذه، أخذا في الاعتبار شكل المشروع وطبعة نشاطه، وحجم ميزانيته، وفي ضوء الجدول الزمني الذي نصت عليه المادة، والذي يقسم ميزانيات الشركات إلى شرائح متفاوتة تبدأ باثنين مليون دينار وتنتهي بثمانمائة مليون دينار.

تحدد أتعاب مندوب الحسابات في ضوء ساعات العمل التي تستغرقها مهمته مضروباً في 500 دج إضافة إلى مؤشرات أخرى وهي إجمالي الميزانية السنوية غير الخاضعة لإعادة التقييم مضافا إليه مجموع نواتج الاستغلال المحددة في المخطط المحاسبي الوطني باستثناء الحسابين 75 و78 (تحويل نفقات الاستغلال وتحويل نفقات الإنتاج) وتسدد أتعاب مندوب الحسابات بتقديم فاتورة أتعاب على الشكل التالي : [1]

- 30 % عند بداية الأشغال.
- 20 % عند تقديم تقرير الرقابة الداخلية.
- 30 % عند نهاية الأعمال وتقرير المصادقة.
- 20 % بعد اجتماع الجمعية العمومية العادية.

[1] علي معطا الله ،حسينة شريخ، (مرجع سابق)، ص 85

إلا انه وحسب القانون الجديد أصبحت الأتعاب تحسب عن طريق التف اوض ب ين المراج ع وعمي ل المراجعة.

4-6 انتهاء مهمة مراجع الحسابات

تنتهي ولاية مندوب الحسابات في مراجعة حسابات الشركة بانقضاء المدة التي ضربها المشرع له وهناك سببان قانونيان لانتهاء مهمة مندوب الحسابات:[1]

4-6-1 الاستقالة والوفاة

أ- الاستقالة

المادة 46 من القانون 08-91 المؤرخ في27 أفريل1991 يمنح الحق لمندوب الحسابات أن يقدم استقالة دون أن تعفيه هذه الاستقالة من واجباته وهذا شرط أن يخطر الشركة في مدة أقصاها ثلاثة شهور وأن يقدم تقريرا يوضح فيه نتيجة الرقابة، أن هذا الحق المعترف به من طرف المشرع يعتبر وسيلة بين أيدي مندوب الحسابات حتى يتسنى له حماية استقلاليته ومصداقيته ويكون اللجوء إلى هذه الوسيلة إلا في الحالات التالية :

- العجز الصحي أو القانوني لممارسة المهنة.
- وجود حالات قد تؤثر على حرية رأي مندوب الحسابات.
- شطبه من جدول المصف الوطني لخبراء المحاسبين.
- تدهور علاقات مندوب الحسابات بمديري الشركة.

إن وجود سبب شرعي لا يبرر بأي حال من الأحوال التوقف المفاجئ عن أداء المهام وإنما يجب إتباع الإجراءات التالية :

- إعداد مذكرة يثبت فيها أسباب استقالته.
- تقديم إخطار للمؤسسة خلال ثلاث شهور.
- إعداد تقرير عن سير العمل وعن نتيجة الرقابة.
- تسهيل المهمة لخليفته (SUCCESSEUR).

إن على مراجع الحسابات أن يختار الوقت المناسب وأن لا يكون الباعث على الاستقالة مجرد الرغبة في الأضرار بالشركة التي يراقب حساباتها، وعلى مراجع الحسابات أن يخطر الشركة بوقت كاف وإلا يتوقف عن مباشرة مهامه خلال هذا الوقت حتى تستطيع الشركة أن توفر من يقوم بوظيفته بدلا منه أو لكي يتمكن مراجع الحسابات الاحتياطي من متابعة عمل المستقبل على الوجه الأكمل.

[1] NACEREDDINE SAADI , ALI MAAZOUZ, OPCIT, Pp 62-64

ومع ذلك لا ينبغي أن يكون الدافع إلى الاستقالة مجرد الرغبة في التخلص من الوفاء بواجباته القانونية كأن تكون الاستقالة وسيلة للتهرب من الالتزام القانوني بأخطار النائب العام بالمخالفات التي تم اكتشافها عند ممارسته لمهامه، يعتبر مراجع الحسابات مسؤولا إذا لم يخطر النائب العام بالمخالفات التي علم بها أثناء قيامه بوظيفته، أن يكون الهدف من الاستقالة التخلص من هذا الالتزام القانوني.

ب-الوفاة:

الوفاة تضع نهاية لكل العلاقات المبنية على الاعتبار الشخصي، ومنها علاقة مراجع الحسابات بالشركة التي تخضع لرقابته، فالجمعية العمومية للشركة عندما تعين مراجعا للحسابات فإن هذا الاختيار يبنى على اعتبار الثقة في الشخص المراجع وأمانته وكفاءته، كما أيضا ولاية مراجع الحسابات إذ كان شخصا اعتباريا تنقضي بانقضاء هذا الشخص المعنوي، كحل الشركة المدنية المهنية، التي تتخصص في ممارسة مهنة مرجعة الحسابات.

4-6-2 العزل (REVOCATION)

إن مسالة عزل مندوب الحسابات لم يتم التعرض لها لا في القانون التجاري ولا في القانون 08-91 المتعلق بالمهن الثلاث (خبير حسابات، مندوب حسابات، محاسب معتمد)، هذا الفراغ القانوني يعطي الحق لجمعية المساهمين بأن تعزل مندوب الحسابات في كل وقت حتى وإن لم تتوفر الأسباب في ذلك مادام يستمد وكالته من هذه الجمعية، وفي هذا المجال استفاد القانون الجزائري من التجربة الفرنسية الممثلة في حكم محكمة باريس الذي أعتبر أن مندوب الحسابات ليس كالوكيل العادي، يمكن عزله في أي وقت ومن ثم لا يجوز للجمعية العمومية للمساهمين أن تعزل مندوب الحسابات قبل انتهاء مدة ولايته إلا بقرار يصدر من المحكمة بناءا على طلب من مجلس الإدارة أو لجنة المشروع، أو عدد من المساهمين يمثلون عشر رأس مال على الأقل، أو الجمعية العمومية للشركة وذلك متى ارتكب مراجع الحسابات خطأ في القيام بمهمته ،أو لوجود مانع مادي أو قانوني يحول بينه وبين النهوض بواجبات وظيفته، إلا لمبرر مشروع يخضع لتقرير القضاء.

المطلب الثالث: واجبات ومسؤوليات المراجع القانوني(مندوب الحسابات)

1- واجبات مندوب الحسابات

أن الطابع القانوني لمهنة مندوب الحسابات تفرض عليه تصرفات خاصة في ممارسة مهامه تمنح منتوجه درجة عالية من الثقة ويمكن أن نميز بين ثلاثة التزامات قانونية تقود عمل مندوب الحسابات وتحكم دوره وتوجه نشاطه وهي :

- الالتزام بالمحافظة على أسرار المهنة.
- عدم التدخل في أعمال الإدارة.
- دوام المهمة.
- التدخل الشخصي.
- التزام بالإجراءات.

1-1 المحافظة على أسرار المهنة

الشركة كتاب مفتوح أمام مندوب الحسابات يتعرف على عملائها ويقف على أسرارها التجارية ويكتشف حقيقة مركزها المالي وهذه كلها مسائل لو علم بها الغير من منافسي الشركة أو مورديها أو دائنيها لا تسبب في أضعاف مركزها التنافسي في السوق وألحقت بها أفدح الأضرار[1] لذلك كان من الطبيعي أن يفرض المشرع على مندوب الحسابات التزاما بالمحافظة على سر المهنة لحماية المؤسسات الخاضعة لمراقبته فنصت المادة 18 من القانون 91/08 المؤرخ في 1991/04/27 على أن يلتزم خبراء المحاسبة ومندوبي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالمحافظة على الأسرار المهنية حسب الشروط والعقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات.

إن إفشاء الأسرار المهنية من اختصاص القاضي وهذا بتطبيق أحكام المادة 301 من قانون العقوبات التي تنص على أنه يعاقب بالحبس لمدة لا تتجاوز ست شهور كل من أفشى سرا كان مودعا لديه بمقتضى وضيفته أو بغرامة لا تتجاوز 5000 دج.

2-1 الالتزام بعدم التدخل في أعمال الإدارة

أصر المشرع الجزائري في النصوص القانونية على أهمية مبدأ عدم التدخل في إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية[2] كما أن القانون 88/01 المؤرخ في 88/01/12 المتعلق باستقلالية المؤسسات في المادة رقم58 يرى أنه (لا أحد يستطيع التدخل في إدارة وتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية خارج الهيئات المسؤولة قانونيا)، وينص القانون 91/08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بمهمة خبراء المحاسبين ومندوبي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في المادة رقم 28 أن مهمة مندوب الحسابات تستبعد أي تدخل في أعمال التسيير وإنما مراقبة قيم ووثائق المؤسسة، إن الإصرار على هذا المبدأ يحقق هدفين :

[1]- علي سيد قاسم، مراقبة الحسابات، (دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة)، دار الفكر العربي 1991، ص 168

[2] NACEREDDINE SAADI, ALI MAAZOUZ, OPCIT, P73

- تقوية استقلالية تسير المؤسسات العمومية الاقتصادية.
- حماية استقلالية مندوب الحسابات وهذا لتجنب مواقف قد تؤثر على رأيه.

إذا كان لمندوب الحسابات حق الاطلاع على دفاتر ووثائق المؤسسة في أي وقت وأن يطلب الإيضاحات والبيانات التي يراها ضرورية لتدعيم رأيه فليس له الحق أن يتدخل في رسم سياسة الشركة وأن يراقب وسائل الإدارة لتنفيذ هذه السياسة وأن يصدر حكما على ملاءمة قراراتها من الناحية التجارية أو المالية لأنه أن فعل ذلك يكون قد احل نفسه محل مدير الشركة ولا يجوز لمندوب الحسابات أيضا أن ينتقد إدارة الشركة كأن يعيبها بأن ناتج الشركة أقل من مثيله لدى الشركات الأخرى التي تعمل في نفس القطاع الاقتصادي.

1-3 مدى استمرارية عمل مندوب الحسابات

ترك المشرع الجزائري الحرية الكاملة لمندوب الحسابات في تحديد الوقت الذي تستغرقه مهمة الرقابة وهذا في نص المادة 678 من القانون التجاري والتي ترى أنه (يستطيع مندوب الحسابات في فترة من السنة أن يقوم بالرقابة التي يراها ضرورية له)، ومن هنا يمكن القول بأنه يخول لمندوب الحسابات سلطة دائمة في مراجعة حسابات الشركة والتحقق من موجوداتها في أي وقت يراه ملائما لذلك دون أن يفرض عليه التزاما بالقيام يوميا بأعمال الرقابة طوال السنة التي يعد تقريرا عنها، وإلا أصبح أحد موظفي الشركة الآمر الذي يؤثر على استقلالية المراجع، هذا الحق أقره القانون 91/08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بالمهن الثلاث في المادة رقم 35 والتي تنص على أنه بإمكان مندوب الحسابات في أي وقت أن يطلع على الدفاتر دون تنقل ويضيف في نفس المادة (الإداريين في الشركات يقدموا إلى مندوب الحسابات في كل سداسي على الأقل وضعية محاسبية معدة حسب المخطط المحاسبي الوطني).

1-4 التدخل الشخصي

تعتبر وظيفة مندوب الحسابات مهمة شخصية ولا يمكن توكيلها كاملة لأحد الزملاء يجب أن يكون مندوب الحسابات قادرا على إدارة مهمته وتحت مسئوليته الكاملة حتى يتسنى له إبداء رأي شخصي سليم. وتنص المادة رقم 14 من القانون 08/91 المؤرخ في 1991/04/27 إن أعمال خبراء المحاسبة ومندبوا الحسابات والمحاسبين المعتمدين تتم بأسمائهم وتحت مسئوليتهم حتى وإن تجمعوا في شركة مدنية، كما منح القانون الحق لمندوب الحسابات في المادة 42 أن يستعين في أداء مهمته بأي خبير في فحص بعض الأعمال ذات الطبيعة الفنية وهذا على نفقته وتحت مسئوليته.

1-5 الالتزام بالإجراءات

المادة 49 من القانون 08 /91 المؤرخ في 1991/04/27 ترى أن خبراء المحاسبين ومندوبي الحسابات والمحاسبين المعتمدين لهم مسؤولية كاملة للإجراءات وواجب وسائل وليس النتيجة، إن هذا

القانون يسمح لنا بالقول أن مندوب الحسابات عند قبوله مهمة الرقابة لا يمكنه بأي حال من الأحوال بأن يلتزم تجاه المؤسسة بالوصول إلى نتائج محددة حتى وإن كانت المصادقة على الحسابات، وإنما عليه التزام بإثبات الكفاءة وطريقة إدارة المهمة الموكلة له أي أن يلتزم ببدل عناية و ليس بتحقيق نتيجة، وأن يقوم برقابة كافية حتى يستطيع الوصول إلى رأي سليم في سلامة ودقة البيانات الواردة في القوائم المالية ومن أجل تحقيق هذا الالتزام المادة 39 من نفس القانون تركت الحرية لمندوب الحسابات في اختيار وسائل العمل، وفي تحديد طبيعة ومدى الرقابة وطريقة سير المهنة.

إن ما يجب الإشارة إليه هو أن الالتزام بالإجراءات لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يقتصر على الحضور المكثف لمندوب الحسابات للمؤسسة وبحجم ملف الرقابة وإنما يجب أن يرتكز أساسا على الطريقة المتبعة من طرف مندوب الحسابات للحصول على عناصر الأدلة والبراهين وفي الطرق والتقنيات المستعملة حسب خصوصيات المؤسسة والأحداث، وفي معرفته المعمقة للمشاكل التي سيواجهها.

2- مسؤوليات مندوب الحسابات

مراجع الحسابات هو الوكيل عن المجتمع في الاطمئنان عن أمواله المستثمرة في وحدات القطاع العام وهو الشخص المحايد في إبداء الرأي عن دلالة محتويات القوائم المالية في شركات القطاع الخاص فهو وكيل عن أصحاب رأس المال، والمراجع عند قيامه بمهامه عليه أن يلتزم بتطبيق إجراءات وأساليب متعارف عليها في مجال المهنة وقد تحدث أن لا يلتزم المراجع بهذه الإجراءات أما عمدا أو سهوا وفي الحالتين يجب مساءلته عما ارتكبه من أخطاء أو إهمال أو تقصير، والمسؤولية في القانون تعني الالتزام بتحمل الجزاءات التي يقرها القانون لمن يخالف أحكامه وتتضمن هذه المسؤولية ما يلي : [1]

- مسؤولية مدنية .
- مسؤولية جنائية.
- مسؤولية تأديبية .

2-1 المسؤولية المدنية

تعرف المسؤولية المدنية بأنها الالتزام بتعويض الضرر وهي نوعان مسؤولية عقدية تقوم على الإخلال بالتزام عقدي ومسؤولية تقصيرية تقوم على الإخلال بالتزام قانوني واحد لا يتغير وهو الالتزام بعدم الأضرار بالغير. وللمسؤولية المدنية وفق المبادئ العامة ثلاثة أركان : [2]

[1]TAHAR HADJ SADOK , (le commissaire aux comptes). Édition DAHLEB, 2007, Pp 153-154

[2] علي سيد قاسم، (مرجع سابق)، ص 228

- الخطأ.
- الضرر.
- العلاقة السببية بين الخطأ والضرر، بمعنى أن الضرر الذي لحق بالمضرور نشأ مباشرة عن الخطأ الذي ارتكبه المسؤول.

تنعقد المسؤولية المدنية إلا إذا اجتمع الأركان الثلاث .(الخطأ والضرر والسببية)[1].

أ- الخطأ : يعتبر الانحراف عن السلوك الفني المألوف خطأ مهنيا، فمعيار الخطأ يتقرر بالرجوع إلى مقياس سلوك مراقب الحسابات الذي يوجد في نفس الظروف التي أحيطت بالواقعة وفقا للقواعد العامة، ولهذا فإن المطلوب من مندوبي الحسابات توخي أكبر قدر من الحرص والحذر فمندوب الحسابات يعتبر مسؤولا عن تلك الأخطاء التي كان له أن يكتشفها لو بذل العناية العادية.

ب- الضرر: تتميز المسؤولية المدنية بأنها مسؤولية تعويضية فلا يكفي وفقا للقواعد العامة في القانون المدني أن يقع الخطأ بل يجب أن يحدث الخطأ ضررا، والضرر قد يكون ماديا وقد يكون أدبيا يصيب المضرور في شعوره أو عاطفته أو شرفه أو أي معنى آخر من المعاني التي يحرص عليها الناس كما يجب التفرقة بين مسؤولية مندوب الحسابات قبل الشركة وهي مسؤولية عقدية ومسؤوليته قبل الغير وهي مسؤولية تقصيرية، إذا أن مدى التعويض الذي يلتزم به مندوب الحسابات يختلف في الحالتين ففي الحالة الأولى قد يكون التعويض إلا عن الضرر المباشر متوقع الحصول أما في الحالة الثانية فيعوض عن كل ضرر مباشر متوقعا كان أم غير متوقع وفقا للقواعد العامة يتحمل من يدعي الضرر عبء إثباته فإذا أدلى مندوب الحسابات بمعلومات خاطئة عن شركة فدفعت أحد المستمرين إلى شراء أسهم الشركة بثمن يفوق بكثير قيمتها الحقيقة فان الخطأ يلزم مندوب الحسابات إما بدفع ثمن الأسهم الذي تكبده المشتري أو بسداد قيمة الفرق بين الثمن الذي دفعه المشتري والثمن الحقيقي لهذه الأسهم.

ج- علاقة السببية : السببية ركن مستقل عن الخطأ قد توجد السببية ولا يوجد الخطأ كما قد يوجد الخطأ وتنتفي السببية ويراد بالسببية قيام علاقة مباشرة ما بين الخطأ الذي ارتكبه المسؤول والضرر الذي أصاب المتضرر فإذا رجع الضرر إلى سبب أجنبي إنعدمت السببية كما تنعدم السببية أيضا حتى ولو كان الخطأ هو السبب ولكنه لم يكن السبب المنتج أو لم يكن السبب المباشر، وتنتفي علاقة السببية إذا ثبت أن الضرر كان لابد واقعا حتى ولو انتقى خطأ مندوب الحسابات كما تنتقي علاقة السببية أيضا إذا ثبت أن المتضرر كان يعلم بحقيقة المركز المالي للشركة ولا يسأل مندوب الحسابات عن أخطاء المدير والمسيرين ما لم يكن قد علم بها كما لا

[1] – المرجع السابق، نفس الصفحة.

يسأل عن الأخطاء التي ارتكبها مندوبو الحسابات السابقون له ما لم يكتشفها بنفسه عندما يطلع عن التقارير التي سبق لهم أن أعدوها كما لا يسأل عن المخالفات التي تحدث بعد انتهاء خدماته لدى الشركة ولا يجوز لمندوب الحسابات أن يتذرع بعدم تعاون مديري الشركة معه أو بقلة الأتعاب أو لضيق وقته، ويسأل مندوب الحسابات مسؤولية تظامنية عن أخطاء معاونيه وإذا تعدد مندوبو الحسابات فيسأل كلا منهم إلا عن خطأه الشخصي.

2-2 المسؤولية الجنائية

تعتبر المسؤولية الجنائية حساسة جدا نظرا لتنوع المخالفات في قانون الشركات وتظهر المسؤولية الجنائية إذا ما قام المراجع بأعمال تؤدي إلى الضرر بالمجتمع ومن هذه الجرائم ذات المسؤولية الجنائية ما يلي :[1]

- تعمد المراجع إثبات بيانات كاذبة تؤدي إلى تظليل المكتتبين في حسابات وقوائم الشركة.
- وضع تقرير كاذب حول المؤسسة التي يراجع حساباتها مما يؤدي إلى تظليل المساهمين والأضرار بأموال المؤسسة التي هي جزء من أموال المجتمع.
- مساعدة المؤسسة على التهرب من الضرائب بالتقليل من الأرباح أو مساعدتها على التهرب من ضرائب أخرى مما يؤدي إلى ضياع حق من حقوق الدولة.
- عدم أخطار وكيل الجمهورية بما يكشفه من وقائع مجرمة.

3-2 المسؤولية التأديبي . ـة

يعتبر المصف الوطني لخبراء المحاسبة ومندوبي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الجهة الوحيدة التي يكون مندوب الحسابات مسؤولا أمامها مسؤولية تأديبية وهذا ما تنص عليه المادة رقم 53 من القانون 08-91 المؤرخ ب1991/04/27 وذلك متى أهمل في تأدية واجباته أو أتى فعلا ماسا بكرامة المهنة وعادة تكون الجزاءات لفت النظر، الإنذار، الإيقاف عن العمل لمدة وإسقاط العضوية ونجد أن الأمور المخلة لشرف المهنة هي :

- أن لا يشير المراجع في تقريره بأنه مندوب حسابات.
- أن يسمح لعضو آخر باستخدام اسمه في مطبوعاته.
- أن يعمل على تحديد أتعابه بشكل يؤثر على تحديد أتعاب زملاؤه.
- أن يقوم العضو بأعمال تتعارض مع وضعه كمندوب حسابات.
- أن يقدم المراجع خدماته فقط لمن يطلبها.
- أن يضع اسمه على تقرير خاص بقوائم مالية لم يقم هو بمراجعتها.

[1]- J MAILLER, (Initiation Au Contrôle Comptable). Edition Economie et humanisme, 1973, P 101

3- ملفات عمل محافظ الحسابات

عمل محافظ الحسابات يعتبر من المهام التي تتصف بالديمومة ولهذا كان لزاما عليه مسك مستندين رئيسيين في تنفيذ مهامه وهذين المستندين هما :[1]

3-1الملف الدائم

يحتوي الملف الدائم على الوثائق التي تتصف بالديمومة، مضمون هذا الملف يتوقف على خصائص المؤسسة محل المراجعة، ويمكن لهذا الملف أن ينظم على شكل ملف فرعي يسهل ترتيب المراجع وفحصها وهكذا يجب فتح ملف فرعي لكل فصل من الفصول، هذه الفصول هي : [2]

- العموميات الخاصة بالشركة محل المراجعة.
- الرقابة الداخلية.
- معلومات محاسبية ومالية.
- معلومات قانونية، ضريبية، واجتماعية.
- الخصائص الاقتصادية والاجتماعية.

وحتى يشكل الملف مجموعة معلومات مفيدة يستوجب ما يلي :

- تحيين الملف الدائم كلما طرا تغيير علي عنصر دائم.
- شطب المعلومات القديمة من الملف والتي لم يعد لها فائدة.
- القيام بتلخيص المراجع ذات الحجم الكبير.

3-2 ملف العملية

يحتوي هذا الملف على كل العناصر المرتبطة بالمهمة، ويحتوي على مجموعة الأعمال المنفذة والمنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة، والملخص وعناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات بإبداء راية حول مصداقية القوائم المالية ويعتبر هذا الملف ضروريا من أجل :

- تحكم أفضل في المهمة.
- تدوين الأعمال التي أجريت.
- التأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج دون إهمال.
- تبرير الرأي وتسهيل كتابة التقرير.

---

[1] -علي معطا الله ، حسينة شريخ، (مرجع سابق)، ص 111

[2] - نفس المرجع، ص 112

يحتوي هذا الملف على الفصول التالية:[1]

- تنظيم وتخطيط المهمة.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- مراقبة الحسابات السنوية.
- المراقبات الخاصة.
- المراجع العامة

إن الملفات الدائمة وملف العملية بالإضافة إلي المراجع المتعلقة بالشركة محل المراجعة يجب الاحتفاظ بها مدة عشر سنوات حتى بعد انتهاء الوكالة المادة 12 من القانون التجاري.

[1]- المرجع السابق، ص 114

المبحث الثاني: التحليل المقارن لأراء أطراف المحيط المهني

الدراسة الميدانية بهدف اختبار الفروض وذلك باستخدام استمارة استبيان أعدت بالاعتماد على مضمون فرضيات البحث، حيث تم توظيف عدد من المقاييس والمحددات للتعامل مع كل فرضية من فرضيات البحث على حده، وقد تم إيضاح تفاصيل استمارة الاستبيان ومجتمع البحث وعينته، ثم قام الباحث بتحليل آراء أطراف المحيط المهني والمحصور في مجتمع البحث عن طريق استخدام الأسلوب الإحصائي.

المطلب الأول: أدوات الدراسة الميدانية

1-تصميم أداة البحث

اعتمد الباحث على إطار نظري محدد قائم على فرضيات معينة لتقييم مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر، وكما هو معلوم فإن مرحلة جمع البيانات تعد من أصعب مراحل البحث العلمي، خاصةً فيما يتعلق بتصميم أداة لجمع بيانات مناسبة لهدف ومجتمع الدراسة، وقد تم الاعتماد على استمارة استبيان كأداة لجمع البيانات تمهيداً لاختبار فرضيات البحث، كما تم الاعتماد على الدراسات السابقة كأساس لتصميم الاستمارة مع الأخذ في الاعتبار العوامل التالية:

- سهولة اللغة المستخدمة.
- استخدام الأسئلة المباشرة.
- ظروف المحيط المهني في الجزائر.

وقد تم تصميم استمارة استبيان في جزأين، حيث اشتمل الجزء الأول على بعض الأسئلة الديموغرافية التي تحدد الوظيفة وعدد سنوات الخبرة والمؤهل العلمي والمهني، اشتمل الجزء الثاني على قوائم الاستبيان والتي تضمنت المحاور التالية :

المحور الأول: تضمن أسئلة تتعلق بالعوامل المؤثرة على المراجع في دم قدرته على اكتشاف الغش وتم افتراض أن هذه الأسباب ترجع إلي عاملين :

1. عوامل سببها المراجع نفسه
2. عوامل سببها إدارة الشركة

المحور الثاني: تضمن مجموعة من الأسئلة تتعلق بمحددات جودة مهنة المراجعة ومدي مساهمتها في تقديم معلومات محاسبية ترضي الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة وقد قسم هذا المحور إلى ثلاثة أجزاء :

1. قلة الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني.
2. تفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة.
3. احتكار خدمة المراجعة بواسطة عدد قليل من المكاتب.

المحور الثالث: تضمن أسئلة عن فجوة التوقعات واعتبر أن هناك أسبابا لوجودها والهدف هو معرفة مدى أهمية هذه العوامل من وجهة نظر عينتي الدراسة وهي:

1. طبيعة المهام والأدوار التي يؤديها ممارسوا مهنة مراجع الحسابات.
2. توقعات المجتمع المتعلقة بممارسي المهنة.
3. توقعات المجتمع حول مقومات نجاح ممارسي مهنة مراجع الحسابات.
4. تأثر تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر بالتحديات المعاصرة.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت ذي النقاط الخمس في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بكل من المحاور الثلاث، بحيث تتراوح أوزان الإجابات من رقم (5) موافق بشدة إلى (4) موافق إلى (3) غير متأكد إلى (2) غير موافق إلى (1) غير موافق بشدة، ومن أجل تحسين مستوى صدق الأداة فقد تم عرض استمارة الاستبيان على بعض الأكاديميين لأخذ آرائهم حولها والاستفادة من تعليقاتهم وملاحظاتهم من حيث الصياغة النهائية للاستمارة، يتكون مجتمع البحث من كل من:

1. مراجعو الحسابات: على أنهم طرفا أساسيا يمثل وجهة نظر مقدمي خدمة المراجعة.
2. الأطراف ذات العلاقة: فتشمل كل من المدراء الماليين في الشركات الخاصة والعمومية ومفتشي مصلحة الضرائب وموظفي البنوك.

وفيما يتعلق بالطرف الأول من مجتمع البحث وهم المراجعين المتخصصين الممارسين في الجزائر فقد تم اختيار عينة عشوائية من واقع بيان مكاتب المحاسبة والمراجعة المرخص لها بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في منطقة الجنوب الشرقي وتشمل الولايات الآتية (ورقلة، غرداية، بسكرة الأغواط، وتمنراست)، وقد احتوى البيان على تفاصيل عن مكاتب المراجعة وأماكن وجودها في منطقة الجنوب الشرقي حيث بلغ إجمالي مكاتب المحاسبين القانونيين والمحاسبين بمنطقة الجنوب الشرقي 149 مكتباً، وقد قام الباحث بتوزيع 200 استبيان على المراجعين المتخصصين الممارسين للمهنة بمكاتب المراجعة بمنطقة الجنوب الشرقي وبعد متابعة مستمرة لفترة امتدت إلى ثلاث شهور تم جمع الاستبيانات فكان المسترجع منها 150 استبانه أي بنسبة 75%" من إجمالي الاستبيانات الموزعة وقد تم استبعاد 20 استبانه لعدم استكمال إجاباتها وبالتالي أصبح عدد الاستبيانات المستلمة الصالحة للتحليل 130 استبانه أي بما نسبته 65% من إجمالي الاستبيانات الموزعة ، أما بالنسبة للطرف الثاني من مجتمع البحث وهم

الأطراف ذات العلاقة، فقد تم توزيع 200 استبيان على كل من المدراء الماليين العاملين في الشركات وعينة متكونة من مفتشي الضرائب للجهات الأربع منطقة الجنوب الشرقي، وبعد متابعة مستمرة لفترة امتدت إلى ثلاث شهور تم جمع الاستبيانات فكان المسترجع منها 180 استبانه أي بنسبة 90%" من إجمالي الاستبيانات الموزعة وقد تم استبعاد25 استبانه لعدم استكمال إجاباتها وبالتالي أصبح عدد الاستبيانات المستلمة الصالحة للتحليل 155 استبانه أي بما نسبته 77.5% من إجمالي الاستبيانات الموزعة.

2- الأساليب الإحصائية المستخدمة

سيتم استخدام الأساليب الإحصائية التالية في تحليل النتائج :

- الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية.
- مقياس ليكرت.
- اختبار الفروض بين المتوسطات.

2-1الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية

يستخدم الإحصاء الوصفي عندما يكون الهدف هو وصف البيانات الإحصائية المأخوذة من مجتمع ما، وفي الغالب فإن هذه الأساليب تستخدم قاعدة البيانات المتوفرة في المجتمع وتعمل على تبويبها وتلخيصها.

جدول رقم 4-2: عدد الاستبيانات المستلمة

نوع العمل	العدد	النسبة
مراجع حسابات	130	%46
أطراف ذات علاقة	155	%54
الإجمالي	**285**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الاستبيان

يوضح الجدول عدد الاستبيانات المستلمة من كل من مراجعي الحسابات والأطراف ذات العلاقة وقد حدد الباحث نقطتين تتمثل في مدى معرفة طرفي العينة بمحددات تنظيم مهنة المراجعة بما فيها من معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني وشروط الحصول على الاعتماد وبرامج التعليم المستمر وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني وقنوات الاتصال، وأيضا مدى معرفتهم (المجيبين) بالمشاكل والتحديات التي تواجه مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر، كما قسم الباحث الاختيارات بحيث تتدرج من معرفة معدومة إلى معرفة تامة.

2-2 مقياس ليكارت

يتم حساب المتوسط المرجح لإجابات عينة الدراسة على الأسئلة الواردة في كل محور على شكل يشابه لمقياس ليكارت الخماسي[1]، ويستخدم المتوسط المرجح إذا كان المتغير يأخذ قيماً تختلف من حيث أهميتها، لذلك يجب أخذ هذه الأهمية في الاعتبار وذلك بإعطاء كل عبارة الوزن المناسب لأهميتها ويبين ذلك الجدول رقم (3).

الجدول رقم 4-3: أوزان الإجابات

الإجابة 1	الإجابة 2	الوزن
غير موافق بشدة	غير هام بشدة	1
غير موافق	غير هام	2
غير متأكد	متوسط الأهمية	3
موافق	هام	4
موافق بشدة	هام جدا	5

المصدر: من إعداد الباحث

2-3اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي Mann-Whitney

تستخدم هذه الدراسة إحصائية الاختبار **U**[2]

$$U = n_1 n_2 + \frac{n_1(n_1+1)}{2} - R_1$$

حيث: n حجم العينة و R الرتبة

وفي هذا الاختبار كلما كبر حجم العينة كلما اقترب توزيع إحصاء الاختبار U للتوزيع الطبيعي وهكذا تصبح $z = \frac{U - \mu_u}{\sigma_u}$ تتبع تقريبا توزيع طبيعي قياسي, حيث:

$$\mu_u = \frac{n_1 n_2}{2}, \qquad \sigma_u = \sqrt{\frac{n_1 n_2 (n_1 + n_2 + 1)}{12}}$$

وجدير بالذكر أنه يكون هناك فروق معنوية مابين الأطراف إذا وقعت قيمة إحصاء الاختبار z خارج منطقة حرجة محصورة مابين قيمتين تحددان بناءً على مستوى المعنوية المستخدم من جداول

[1] –محمد بلال الزغبي، (النظام الإحصائي SPSS)؛ دار وائل للنشر والتوزيع، 2000، ص ص13-14

[2] –محمد صبحي أبو صالح عدنان محمد عوض، (مقدمة في الإحصاء)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2004، صص 380-381

التوزيع الطبيعي القياسي، وفي هذا البحث نستخدم مستوى معنوية 5% وبناءً عليه تكون المنطقة الحرجة مابين القيمتين (1.96 و −1.96)

المطلب الثاني: مسؤولية المراجع في اكتشاف الغش

أدرج تحت هذه المجموعة 18 عاملا تتعلق بالشركة وإدارتها وقد أشار معظم أفراد عينتي الدراسة أن هناك العديد من العوامل تؤثر في اكتشاف التضليل في القوائم المالية

1-1العوامل المرتبطة بالمراجع

يبين لجدول رقم (4−4) الإجابات التي تم التوصل إليها:

جدول رقم 4-4: إجابات طرفي العينة حول العوامل المتعلقة بالمراجع

	مراجعو الحسابات							الأطراف المستفيدة						
	1	2	3	4	5	M	SD	1	2	3	4	5	M	SD
	0.0	13.1	0.8	84.6	1.5	3.7	0.69	3.3	11.0	0.6	77.4	7.7	3.8	0.87
	0.0	13.8	2.3	80.8	3.1	3.7	0.73	0.0	11.7	0.0	80.6	7.7	3.8	0.72
	0.0	37.7	6.2	51.5	4.6	2.9	1.01	0.0	31.6	5.2	56.1	7.1	3.4	1.00
	3.8	42.3	3.2	46.9	3.8	3.0	1.09	6.4	38.7	5.8	42.7	6.4	3.0	1.15
	25.4	19.2	1.6	39.2	14.6	3.0	1.48	24.5	19.3	4.5	36.1	15.5	3.0	1.47
	39.2	43.8	2.4	14.6	0.0	1.9	1.00	36.1	36.8	1.9	18.8	6.4	2.2	1.29
	0.0	49.2	7.7	26.9	16.2	3.1	1.18	12.9	41.9	6.4	25.2	13.5	2.8	1.31
	0.0	0.0	0.0	59.2	40.8	4.4	0.49	0.0	16.1	0.0	49.7	34.2	4.0	0.99
	0.0	0.0	0.8	92.3	6.9	4.0	0.27	0.0	3.3	0.6	77.4	18.7	4.1	0.55
	4.6	44.6	3.9	32.3	14.6	3.0	1.24	23.9	60.0	0.0	16.1	0.0	2.0	0.93
الغش	25.4	54.6	4.6	15.4	0.0	2.1	0.95	21.3	58.7	3.9	16.1	0.0	2.1	0.93
	11.6	67.7	0.0	19.2	1.5	2.3	0.96	11.0	69.6	0.0	19.4	0.0	2.2	0.90
						3.0							3.0	

المصدر: من إعداد الباحث عن طريق الاستبيان

SD : Ecart Type M : La Mayenne arithmétique

ا-مقارنة المتوسطات

بالاطلاع على الجدول رقم 4-4 نلاحظ ما يلي:

1. **فهم المراجع لواجباته ومسؤولياته:** أبدى 84.6% من المراجعين و 77.4% من المستفيدين من خدمات المراجعة موافقتهم على اعتبار فهم المراجع لواجباته ومسؤولياته من العوامل المؤثرة في اكتشاف الغش والتضليل، وكان متوسط إجاباتهم متساو تقريبا فقد كان متوسط إجابة المراجعين 3.7 والمستفيدين من خدمات المراجعة 3.8 وبذلك فقد اتفقت أطراف المحيط المهني على اعتبار فهم المراجع لواجباته ومسؤولياته من العوامل المؤثرة في اكتشاف الغش والتظليل.

2. **فهم المراجع لمخاطر حدوث التضليل:** يلاحظ أن هناك اتفاق بين طرفي العينة على أهمية هذا العامل في مساعدة المراجع على اكتشاف الغش حيث أبدى 80.8% من المراجعين و80.6% من المستفيدين من خدمات المراجعة موافقتهم على هذا العامل وبلغ متوسط إجابات المراجعين 3.7 بينما كان متوسط إجابات الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة 3.8.

3. **بذل العناية المهنية الكافية:** أبدى 51.5% من المراجعين و 56.1% من المستفيدين من خدمات المراجعة موافقتهم من أن العناية المهنية تعتبر عاملا أساسيا في مساعدتهم على اكتشاف الغش والتضليل وكان متوسط إجابات المراجعين 2.9 أما متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة فكان3.1.

4. **الدراسة والتقييم الجيد لنظام الرقابة الداخلية:** أبدى 46.9% من المراجعين و 42.7% من المستفيدون من خدمات المراجعة موافقتهم على قدرة هذا العامل في مساعدة المراجع على اكتشاف الغش حيث بلغ متوسط إجابات مراجعي الحسابات والمستفيدين من خدمات المراجعة متساو تماما وبلغ 3.0 مما يؤكد وجود اتفاق في آراء طرفي العينة حول أهمية هذا العامل.

5. **استقلال المراجع ونزاهته وموضوعيته:** أبدى 39.2 % من المراجعين و 36.1% من المستفيدين من خدمات المراجعة موافقتهم على أن استقلال المراجع ونزاهته وموضوعيته من العوامل المؤثرة في قدرة المراجع على اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية، وكان متوسط إجاباتهما متساو تماما وبلغ 3.0 بالنسبة للطرفين مما يؤكد اتفاق الطرفين على أهمية هذا العامل.

6. **التغيير الإلزامي للمراجع:** أبدى 43.8% من المراجعين و38.8% من المستفيدين من خدمات المراجعة عدم موافقتهم على اعتبار التغيير الإلزامي للمراجع عاملا من العوامل الأساسية التي من شأنها أن تساعد المراجع في اكتشاف الغش والتضليل، وكان متوسط أجابتهما متقارب وبلغ 1.9 بالنسبة للمراجعين و2.2 بالنسبة للأطراف المستفيدة مما يؤكد اتفاق طرفي العينة حول الموضوع.

7. **التعليم المستمر للمراجع:** أبدى 49.2% من المراجعين و41.9% من المستفيدين من خدمات المراجعة عدم موافقتهم على اعتبار التعليم المستمر للمراجع من العوامل ذات التأثير في قدرة المراجع على اكتشاف الغش والتضليل الموجود بالقوائم المالية، حيث كان متوسط إجابتهما متقارب وبلغ 3.1 بالنسبة للمراجعين و2.8 بالنسبة للأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة مما يؤكد اتفاق طرفي العينة حول الموضوع.

8. **رقابة الجودة على أعمال المراجع:** أبدى 59.2% من المراجعين و49.7% من المستفيدين من خدمات المراجعة موافقتهم على اعتبار رقابة الجودة على أعمال المراجع من العوامل ذات التأثير في قدرة المراجع علي اكتشاف الغش والتضليل الموجود بالقوائم المالية، حيث كان متوسط إجابتهما متقارب وبلغ 4.4 بالنسبة للمراجعين و4.0 بالنسبة للأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة مما يؤكد اتفاق طرفي العينة حول أهمية هذا العامل حيث تعدى متوسطهما الأربع نقاط على سلم ليكرت الخماسي.

9. **تجميع الأدلة والبراهين:** أبدى 92.3% من المراجعين و77.4% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة موافقتهم على اعتبار تجميع الأدلة والبراهين عاملا مهما في مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والغش الموجود بالقوائم المالية حيث كان متوسط إجابتهما متقارب وبلغ 4.0 بالنسبة للمراجعين و4.1 بالنسبة للمستفيدين من خدمات المراجعة مما يؤكد أهمية هذا العامل حيث بلغ متوسط إجابات الطرفين الأربع نقاط على سلم ليكرت.

10. **ممارسة درجة ملائمة من الشك المهني:** أبدى 44.6% من المراجعين و60.0% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة عدم موافقتهم من أن ممارسة درجة ملائمة من الشك المهني يعتبر من العوامل الأساسية التي تساعد المراجع في اكتشاف الغش والتضليل أثناء قيامه بمهامه، وكان متوسط إجابتهما 3.0 بالنسبة للمراجعين و2.0 بالنسبة للمستفيدين من خدمات المراجعة.

11. **تحميل المراجع مسؤولية أكبر عن عدم أكشاف الغش:** أبدى 54.6% من المراجعين و58.7% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة عدم موافقتهم أن تحميل المراجع مسؤولية أكبر عن عدم أكشاف الغش لا يعتبر من العوامل الأساسية التي تساعد المراجع في اكتشاف الغش والتضليل أثناء قيامه بمهامه، وكان متوسط إجاباتهما متساو وبلغ 2.1.

12. **استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة:** أبدى 67.7% من المراجعين و69.6% من المستفيدين من خدمات المراجعة عدم موافقتهم من أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة يعتبر من العوامل الأساسية التي تساعد المراجع في اكتشاف الغش والتضليل أثناء قيامه بعملية المراجعة حيث كان متوسط إجابتهما متساو تقريبا وبلغ 2.3 بالنسبة للمراجعين و2.2 بالنسبة للمستفيدين من خدمات المراجعة.

ب- مقارنة الانحراف المعياري

بالاطلاع على الجدول رقم 4-4 نلاحظ وجود تشتت كبير بين إجابات مراجعي الحسابات والمستفيدين من خدمات المراجعة، وكانت الفقرات الأكثر تجانسا هي:

- فهم المراجع لمخاطر حدوث التضليل
- بذل العناية الكافية
- استقلال المراجع وموضوعيته ونزاهته
- تحميل المراجع مسؤولية أكبر عن عدم أكشاف الغش
- استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة

حيث كان الانحراف المعياري متساو تقريبا، أما أصغر تشتت فكان للفقرة المتعلقة بتجميع الأدلة والبراهين كما وكيفا حيث بلغ 0.27 بالنسبة للمراجعين و0.55 بالنسبة للمستفيدين من خدمات المراجعة.

2-1 العوامل المتعلقة بالشركة وإدارتها

أدرج تحت هذه المجموعة 07 عاملا تتعلق بالشركة وإدارتها يبين لجدول رقم 4-5 الإجابات التي تم التوصل إليها :

جدول رقم 4-5: إجابات طرفي العينة حول العوامل المتعلقة بالمراجع

	مراجعو الحسابات							الأطراف المستفيدة						
	1	2	3	4	5	M	SD	1	2	3	4	5	M	SD
	43.1	16.2	5.4	24.6	10.7	2.4	1.504	36.1	26.5	4.5	21.3	11.6	2.5	1.478
	54.6	23.1	3.8	13.8	4.6	1.9	1.247	52.3	27.1	0.0	12.3	8.4	2.0	1.333
	31.5	43.8	0.0	24.6	0.0	2.2	1.365	32.9	43.2	0.0	23.9	0.0	2.1	1.126
	8.5	26.9	0.0	48.5	16.2	3.4	1.270	20.0	23.2	0.0	41.3	15.5	3.1	1.438
	24.6	54.6	3.9	16.9	0.0	2.1	0.975	33.5	46.5	3.2	16.8	0.0	2.0	1.021
	0.0	13.8	0.0	56.9	29.2	4.0	0.923	0.0	24.5	0.0	49.0	26.5	3.8	1.096
	16.2	13.8	0.0	51.5	18.5	3.4	1.368	26.5	12.3	0.0	43.9	17.4	3.1	1.520
						2.8							2.7	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الاستبيان

ا-**مقارنة المتوسطات**

يبين الجدول رقم 4-5 ما يلي :

1- **حجم الشركة:** أبدى 43.1% من المراجعين و 36.1% من المستفيدين من خدمات المراجعة عدم موافقتهم بشدة من أن حجم الشركة يعتبر من العوامل الأساسية التي تساعد المراجع في اكتشاف الغش والتضليل أثناء قيامه بعملية المراجعة، حيث كان متوسط إجابتهما متقارب وبلغ 2.4 بالنسبة للمراجعين و2.5 بالنسبة للمستفيدين من خدمات المراجعة.

2- **نتيجة الشركة:** أبدى 54.6% من المراجعين و52.3% من المستفيدين من خدمات المراجعة عدم موافقتهم بشدة على اعتبار أن نتيجة الشركة تعتبر من العوامل الأساسية التي تساعد المراجع في اكتشاف الغش والتضليل أثناء قيامه بعملية المراجعة، و كان متوسط إجابات المراجعين 1.9 بينما كان متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة فبلغ 2.0 الأمر الذي يبين وجود اتفاق بين آراء طرفي العينة حول أهمية هذا العامل.

3- **وجود هيكل تنظيمي واضح بالشركة:** أبدى 43.8% المراجعين و43.2% موافقتهم على اعتبار وجود هيكل تنظيمي واضح بالشركة يعتبر من العوامل الأساسية التي تساعد المراجع في اكتشاف الغش والتضليل الموجود بالقوائم المالية أثناء قيامه بعملية المراجعة، وكان متوسط إجابتهما متقارب وبلغ 2.2 بالنسبة للمراجعين و2.1 بالنسبة للأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة.

4- **كفاية الضوابط الرقابية الداخلية:** أبدى 48.5% من المراجعين و41.3% من المستفيدين من خدمات المراجعة موافقتهم على اعتبار أن كفاية الضوابط الرقابية الداخلية تعتبر من العوامل الأساسية التي تساعد المراجع في اكتشاف الغش والتضليل الموجود بالقوائم المالية أثناء قيامه بعملية المراجعة وكان متوسط إجابات المراجعين 3.4 بينما كان متوسط إجابات الأطراف المستفيدة 3.1.

5- **تعاون الإدارة مع المراجع:** أبدى 54.6% من المراجعين و41.3% من المستفيدين من خدمات المراجعة عدم موافقتهم من اعتبار أن تعاون الإدارة مع المراجع يعتبر من العوامل الأساسية التي تساعد المراجع في اكتشاف الغش والتضليل الموجود بالقوائم المالية أثناء قيامه بعملية المراجعة، وكان متوسط إجابات المراجعين 2.1 أما متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة فبلغ 2.0.

6- **تقديم البيانات المطلوبة للمراجع:** أبدى 56.9% من المراجعين و49.0% من الأطراف المستفيدة موافقتهم على اعتبار أن تقديم البيانات المطلوبة للمراجع يعتبر من العوامل الأساسية التي تساعد المراجع

في اكتشاف الغش والتضليل الموجود بالقوائم المالية أثناء قيامه بعملية المراجعة، وكان متوسط إجابات المراجعين 4.0 أما متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة فبلغ 3.8.

7- **وجود برنامج معتمد لردع التضليل:** أبدى 51.5% من المراجعين و43.9% من المستفيدين من خدمات المراجعة موافقتهم على اعتبار أن وجود برنامج معتمد لردع التضليل يعتبر من العوامل الأساسية التي تساعد المراجع في اكتشاف الغش والتضليل الموجود بالقوائم المالية أثناء قيامه بعملية المراجعة، حيث كان متوسط إجاباتهم 3.4 بالنسبة للمراجعين و3.1 بالنسبة للمستفيدين من خدمات المراجعة.

ب-**مقارنة الانحراف المعياري**

يبين الجدول رقم 4-5، وجود تشتت كبير بين مختلف العبارات حيث حصلت كل العبارات على انحراف معياري كبير إلا انه متقارب ، ويلاحظ أيضا وجود تباعد بين الانحراف المعياري للعينتين، في عاملين الأمر الذي يوضح عدم التجانس في إجابات العينتين، وكان الانحراف المعياري الأكبر يتعلق بالفقرة حجم الشركة حيث بلغ 1.504 بالنسبة للمراجعين و1.478 بالنسبة للمستفيدين من خدمات المراجعة.

المطلب الثالث: محددات جودة عملية المراجعة في البيئة الجزائرية

هناك مجموعة من المحددات تساهم بشكل فعال في تحقيق الجودة وتحسين الأداء في عملية المراجعة، والتي تشمل المعايير المهنية، وقواعد السلوك المهني، وبرامج التعليم المهني المستمر وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني، ولتحقيق ذلك تم إعداد استبانه تحتوي على أربعة عوامل تؤثر بشكل ملحوظ على الجودة هي كالتالي:

1-1عدم الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني

يبين الجدول رقم 4-6 أهمية كل عامل من العوامل المسببة لعدم التزام ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر بمتطلبات المعايير وقواعد السلوك وبرامج التعليم المستمر وبرامج مراقبة جودة الأداء وغيرها من الأنظمة والتعليمات المهنية.

جدول رقم 4-6: إجابات طرفي العينية حول عدم الالتزام بالمعايير

	مراجعو الحسابات							الأطراف المستفيدة						
	1	**2**	**3**	**4**	**5**	**M**	**SD**	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**M**	**SD**
أداء عملهم خلال الفترات	0.0	0.0	0.0	54.6	45.4	4.5	0.499	0.0	25.8	3.8	44.5	25.8	3.7	1.117
لمسؤولين عن المكاتب ملزمة	0.0	0.0	2.3	53.1	44.6	4.4	0.540	5.1	7.7	0.0	51.6	35.6	4.0	1.065
لمهنية إذا ما أرادت الوفاء	0.0	3.0	0.0	56.2	40.8	4.3	0.643	9.6	43.9	0.0	39.4	7.1	3.0	1.226
راجعة في الجزائر	0.0	47.7	2.3	50.0	4.3	3.2	0.991	26.5	57.4	0.0	16.1	0.0	2.1	0.955
ليع فهم وتنفيذ متطلبات	0.0	44.6	0.0	52.4	3.0	3.1	1.039	12.9	21.3	0.0	51.0	14.8	3.3	1.176
ن والمساعدة للمكاتب	0.0	30.8	0.0	54.6	14.6	3.5	1.079	0.0	34.5	0.0	52.9	11.6	3.4	1.093
مة المهنية الملزمة	0.0	3.8	0.0	51.6	44.6	4.4	0.683	0.0	26.5	0.0	60.0	13.5	3.6	1.022
						3.9							3.3	

المصدر: من إعداد الباحث عن طريق الاستبيان

ا-مقارنة المتوسطات

يبين الجدول رقم 4-6 الملاحظات التالية:

1- تعود المهنيين على نطاق واسع من الحرية في أداء عملهم خلال الفترات التي سبقت صدور القانون رقم 08/91: أبدى 54.6% من المراجعين و44.5% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة موافقتهم على اعتباران هذا العامل من العوامل المسببة لعدم التزام المراجعين بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، وكان متوسط إجاباتهما 4.5 بالنسبة للمراجعين و3.7 بالنسبة للمستفيدين من خدمات المراجعة.

2- **غياب الرادع الحقيقي الذي يحول دون تمكين القائمين على المكاتب المهنية من عدم التقيد بمتطلبات الأنظمة المهنية الملزمة:** حيث أبدى 53.1% من المراجعين و51.6% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة موافقتهم على اعتبار هذا العامل من العوامل المسببة لعدم الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، وكان متوسط إجابة المراجعين 4.4 أما الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة فكان المتوسط 4.0.

3- **ارتفاع التكاليف المنتظر أن تتحملها المكاتب المهنية إذا ما أرادت الوفاء بمتطلبات الأنظمة المهنية:** حيث أبدى 56.2% من المراجعين و43.9% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة موافقتهم على اعتبار هدا العامل من العوامل المسببة لعدم احترام المعايير وقواعد السلوك المهني وكان متوسط إجابات المراجعين 4.3 ومتوسط إجابات الإطراف المستفيدة فكان 3.0.

4- **عدم ملائمة متطلبات الأنظمة المهنية لبيئة المراجعة في الجزائر:** حيث أبدى 50% من المراجعين موافقتهم بينما أبدى 57.4% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة عدم موافقتهم على اعتبار هذا العامل من العوامل المسببة لعدم الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية وكان متوسط إجابات المراجعين 3.2 والأطراف المستفيدة 2.1.

5- **افتقار المكاتب للكفاءات المهنية التي تستطيع فهم وتنفيذ متطلبات الأنظمة المهنية:** حيث أبدى 52.4% من المراجعين و51.0% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة موافقتهم أيضا على اعتبار هذا العامل من العوامل المسببة لمحدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، وكان متوسط إجاباتهما 3.1 و3.3 على التوالي.

6- **عدم فاعلية دور المصف الوطني للمهن الثلاث في تقديم العون والمساعدة للمكاتب:** حيث أبدى 54.6% من المراجعين و52.9% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة موافقتهم على اعتبار هذا العامل من العوامل المسببة لعدم التزام المكاتب بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، وكان متوسط إجاباتهما متساو تقريبا حيث بلغ 3.5 بالنسبة للمراجعين و3.4 للأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة.

7- **قلة عدد المكاتب المهنية الملتزمة بتطبيق الأنظمة المهنية الملزمة:** حيث أبدى 51.6% من المراجعين و60% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة موافقتهم على اعتبار هذا العامل من العوامل المسببة لعدم الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، وكان متوسط إجابات المراجعين 4.4 و الأطراف ذات العلاقة 3.6 .

ب-**مقارنة الانحراف المعياري**

يبين الجدول رقم 4-6، أن أربع فقرات من أصل سبعة من إجابات المراجعين حصلت على انحراف معياري كبير، وحصلت فقرة واحدة من أصل سبع فقرات المتعلقة بإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة على نفس المقدار، مما يبين تشتتا أكبر بالنسبة للعينة الاولي، وبخصوص العبارات الأكثر تجانسا من حيث التقارب في الانحراف المعياري نجد:

- عدم ملائمة متطلبات الأنظمة المهنية لبيئة المراجعة في الجزائر
- عدم فاعلية دور المصف الوطني في تقديم العون والمساعدة للمكاتب

أما بالنسبة لباقي العبارات فنجد تباعد قيم الانحراف المعياري الأمر الذي يوضح الاختلاف في آراء طرفي العينة، وقد بلغ أعلى انحراف معياري لفئة المراجعين القيمة1.079 للفقرة عدم فاعلية دور المصف الوطني في تقديم العون والمساعدة للمكاتب ، وكان 1.226 لفئة المستفيدين من خدمات المراجعة بالنسبة للفقرة ارتفاع التكاليف المنتظر أن تتكبدها المكاتب المهنية إذا ما أرادت الوفاء بمتطلبات الأنظمة المهنية ، وبخصوص التجانس بين إجابات طرفي العينة فنلاحظ تباعد بين قيم الانحراف المعياري فيما يخص إجابات الطرفين مما يدل على التشتت الموجود بينهما.

2-1 استمرار وتفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة

يبين الجدول رقم 4-7 أهمية كل عامل من العوامل المسببة لاستمرار وتفشي ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية التي تتقاضاها المكاتب المهنية عن عمليات المراجعة التي تتعاقد على انجازها على الرغم من توافر مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر.

(4-7) إجابات طرفي العينة حول ظاهرة استمرار وتفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة

	مراجعو الحسابات							الإطراف المستفيدة						
	1	2	3	4	5	M	SD	1	2	3	4	5	M	SD
ي	17.7	57.7	0.0	13.8	10.8	2.4	1.238	7.7	42.6	0.0	38.1	11.6	3.0	1.260
ـن خلال عقود الخدمات	0.0	41.6	0.0	46.9	11.5	3.3	1.129	22.6	49.7	0.0	15.5	12.2	2.5	1.325
حديد أتعاب المراجعة	6.9	14.6	0.0	56.2	22.3	3.7	1.168	27.7	45.8	5.8	20.6	0.0	2.2	1.063
ون التعرض للمسائلة	7.7	13.8	0.0	60.8	17.7	3.7	1.150	32.9	56.1	0.0	11.0	0.0	1.9	0.858
ي الحد من انخفاض	23.8	59.2	0.0	16.9	0.0	2.1	0.955	33.5	48.4	0.0	18.1	0.0	2.0	1.031
نية المرتبطة بعمليات	6.9	52.3	0.0	40.8	0.0	2.7	1.073	31.0	41.3	2.6	25.1	0.0	2.2	1.141
ـة نتيجة للتوسع والنمو	20.0	17.7	0.0	62.3	0.0	3.0	1.268	43.2	40.6	0.0	11.6	4.5	1.9	1.143
						2.9							2.2	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الاستبيان

ا-مقارنة المتوسطات

يتضح من الجدول رقم 4-7 ما يلي :

1- **مواكبة ظروف ومقتضيات السوق المهني المحلي:** حيث أبدى 57.7% من المراجعين و 42.6% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة عدم موافقتهم على اعتبار هذا العامل من العوامل المسببة لاستمرار وتفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في الجزائر، وقد بلغ متوسط إجابة المراجعين 2.4 بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة 3.0.

2- **إمكانية تعويض تأثير انخفاض أتعاب المراجعة من خلال عقود الخدمات الاستشارية:** حيث أبدى 46.9% من المراجعين موافقتهم على اعتبار هذا العامل من العوامل المسببة لظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة بينما أبدى 49.7% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة عدم موافقتهم تجاه أهمية هذا العامل كمسبب لاستمرار وتفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في الجزائر، وقد بلغ متوسط إجابة المراجعين 3.3 بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة 2.5.

3- **عدم وجود مسطرة موحدة ملزمة ومقنعة تحكم تحديد أتعاب المراجعة:** حيث أبدى 56.2% من المراجعين موافقتهم على اعتبار هذا العامل من العوامل المسببة لظاهرة استمرار وتفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في الجزائر بينما يرى 45.8% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة عدم موافقتهم على أهمية هذا العامل كمسبب لاستمرار وتفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في الجزائر وقد كان متوسط إجابة المراجعين3.7 أما متوسط إجابات الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة فبلغ 1.9.

4- **إمكانية تقليص نطاق وعمق إجراءات الفحص دون التعرض للمساءلة النظامية:** حيث أبدى 60.8% من المراجعين موافقتهم على اعتبار هذا العامل من العوامل المسببة لظاهرة استمرار وتفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة بينما يرى 56.1% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة عدم موافقتهم على أهمية هذا العامل كمسبب لاستمرار وتفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في الجزائر وقد كان متوسط إجابة المراجعين 3.7 بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة 1.9.

5- **عدم فاعلية برامج مراقبة جودة الأداء المهني في الحد من انخفاض أتعاب المراجعة:** حيث أبدى 59.2% من المراجعين و48.4% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة عدم موافقتهم على أهمية هذا العامل كمسبب لاستمرار وتفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في الجزائر، وكان متوسط إجابات المراجعين 2.1 بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة 2.0.

6- **إمكانية عدم الإفصاح عن مستويات الأتعاب المهنية المرتبطة بعمليات المراجعة:** حيث أبدى 52.3% من المراجعين و41.3% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة عدم موافقتهم على أهمية هذا العامل كمسبب لاستمرار وتفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في الجزائر، وقد كان متوسط إجابات المراجعين 2.7 بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة 2.2.

7- **عدم تقبل العملاء لزيادة مستويات أتعاب المراجعة نتيجة للتوسع والنمو التدريجي لأنشطتهم التجارية:** حيث أبدى 62.3% من المراجعين موافقتهم على اعتبار هذا العامل من العوامل المسببة لاستمرار وتفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة بينما يرى 43.2% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة عدم موافقتهم بشدة على أهمية هذا العامل كمسبب لاستمرار وتفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في الجزائر، وقد كان متوسط إجابة المراجعين 3.0 بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة 1.9.

ب-مقارنة الانحراف المعياري

يتضح من الجدول رقم 4-7، أن هناك فقرة واحدة من إجابات فئة المراجعين من أصل سبع فقرات أدرجت بالاستبيان حصلت على انحراف معياري صغير، وحصلت فقرتين من إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة على نفس المقدار، مما يوضح بعد الإجابات عن المتوسط الحسابي وبخصوص تجانس إجابات طرفي العينة نلاحظ تباعد في قيم الانحراف المعياري للعبارات وكان الانحراف المعياري الأكبر يتعلق بالعبارة، عدم تقبل العملاء لزيادة مستويات أتعاب المراجعة نتيجة للتوسع والنمو التدريجي لأنشطتهم التجارية، حيث بلغ 1.268 بالنسبة للمراجعين، بينما كان أعلى انحراف معياري بالنسبة للمستفيدين من خدمات المراجعة يتعلق بالفقرة، إمكانية تعويض تأثير انخفاض أتعاب المراجعة من خلال عقود الخدمات الاستشارية وبلغ 1.325.

1-3 احتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب

يبين الجدول رقم 4-8 أهمية كل عامل من العوامل المسببة لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية.

8: إجابات طرفي العينة حول احتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب

	مراجعو الحسابات							الإطراف المستفيدة						
	1	2	3	4	5	M	SD	1	2	3	4	5	M	SD
	0.0	4.6	0.0	71.6	23.8	4.1	0.636	0.0	11.0	0.0	61.9	27.1	4.1	0.843
المحتكرة دون غيرها	15.4	8.5	0.0	36.9	39.2	3.8	1.440	0.0	14.2	0.0	63.2	22.6	3.9	0.891
ركات الكبرى	29.3	0.0	0.0	56.9	13.8	3.3	1.497	12.9	11.7	0.0	54.8	20.6	3.6	1.293
ها ملاك وشركاء	0.0	4.6	0.0	62.3	33.1	4.2	0.679	0.0	3.2	0.0	84.5	12.3	4.1	0.499
أجنبية قادرة على منافسة	0.0	4.6	0.0	60.8	34.6	4.3	0.685	0.0	0.0	0.0	85.8	13.6	4.1	0.350
						4.0							4.0	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الاستبيان

ا-مقارنة المتوسطات

يتضح من الجدول رقم 4-8 ما يلي:

1- **الشهرة والتميز في أداء الخدمات المهنية:** حيث أبدى 71.6% من المراجعين و61.9% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة موافقتهم على اعتبار هذا العامل من العوامل المسببة لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وكان متوسط إجابات والأطراف المستفيدة متساو تماما وبلغ 4.1 مما يدل على أهمية هذا العامل حيث حصل على متوسط أعلى من أربع نقاط على سلم ليكرت.

2- **قناعة البنوك و الشركات الكبرى بكفاءة المكاتب المحتكرة دون غيرها:** حيث أبدى 39.2% من المراجعين موافقتهم بشدة على اعتبار هذا العامل من العوامل المسببة لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب بينما أبدى 63.2% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة موافقتهم على أهمية هذا العامل كمسبب لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وكان متوسط إجابات المراجعين 3.8 بينما بلغ متوسط إجابات الأطراف ذات العلاقة 3.9.

3- **قلة عدد المكاتب التي تستطيع مراجعة الشركات الكبرى:** حيث أبدى 56.9% من المراجعين و54.8% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة موافقتهم على أهمية هذا العامل كمسبب لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وكان متوسط إجابات المراجعين 3.3 بينما بلغ متوسط إجابات الأطراف ذات العلاقة 3.6.

4- **استخدام النفوذ والعلاقات الشخصية التي يتمتع بها ملاك وشركاء المكاتب المحتكرة:** حيث أبدى 62.3% من المراجعين و84.5% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة موافقتهم على أهمية هذا العامل كمسبب لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وكان متوسط إجابات المراجعين 4.2 بينما بلغ متوسط إجابات الأطراف ذات العلاقة 4.1.

5- **القيود النظامية التي تحد من توافد مكاتب مهنية أجنبية قادرة على منافسة المكاتب المحتكرة:** حيث أبدى 60.8% من المراجعين و85.8% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة موافقتها على اعتبار هذا العامل كمسبب لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وكان متوسط إجابات المراجعين 4.3 بينما بلغ متوسط إجابات الأطراف ذات العلاقة 4.1.

ب-مقارنة الانحراف المعياري

نلاحظ من خلال الجدول رقم 4-8 انه بالنسبة لإجابات المراجعين حصل ثلاث فقرات من أصل خمسة على انحراف معياري صغير ، بينما حصل أربع فقرات على انحراف معياري بنفس المقدار بالنسبة لإجابات المستفيدين من خدمات المراجع ، ويلاحظ تباعد في قيم الانحراف المعياري للعينتين مما يدل على عدم التجانس بينهما، و كان أكبر انحراف معياري بالنسبة للعينتين يتعلق بالفقرة، محدودية عدد المكاتب التي تستطيع مراجعة الشركات الكبرى حيث بلغ للمراجعين 1.497 بينما بلغ بالنسبة للمستفيدين من خدمات المراجع 1.293

4-1 انضمام الجزائر لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية

يبين الجدول رقم 4-9 أهمية كل عامل من العوامل في التأثير على تنظيم المهنة في الجزائر إذا تم انضمام الجزائر لاتفاقية منظمة التجارة العالمية.

قم 4–9: إجابات طرفي العينة حول انضمام الجزائر لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية

	مراجعو الحسابات							الأطراف المستفيدة						
	1	2	3	4	5	M	SD	1	2	3	4	5	M	SD
	30.0	56.2	0.0	4.6	9.2	2.1	1.149	29.0	51.0	0.0	20.0	0.0	2.1	1.041
كاتب	0.0	0.0	0.0	86.2	13.8	4.1	0.346	0.0	0.0	0.0	65.2	34.8	4.3	0.478
ع مكاتب أجنبية بهدف	0.0	27.7	0.0	62.3	10.0	3.5	1.119	0.0	6.5	0.0	42.5	51.0	4.4	0.791
لسماح للأجنبي بالحصول	16.1	56.2	0.0	16.2	11.5	2.5	1.265	36.8	49.7	0.0	13.5	0.0	1.9	0.951
اح للأجنبي بتملك حصة ية الحسابات	32.3	53.1	0.0	14.6	0.0	2.0	0.955	43.2	56.8	0.0	0.0	0.0	1.6	0.497
ب الوطني للمحاسبين	0.0	84.6	0.0	15.4	0.0	2.3	0.724	11.0	83.8	0.0	5.2	0.0	2.0	0.564
						2.7							2.7	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الاستبيان

ا-مقارنة المتوسطات

يبين الجدول رقم 4-9الملاحظات التالية:

1- **توالي قدوم شركات مهنية أجنبية:** حيث أبدى 56.2% من المراجعين و51.0% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة عدم موافقتهم على اعتبار هذا العامل من العوامل التي تؤثر على انضمام الجزائر لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وقد كان متوسط إجابات المراجعين والأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة متساو تماما وبلغ 2.1 للطرفين.

2- **بروز أهمية جودة الأداء المهني كأساس لنجاح المكاتب:** حيث أبدى 86.2% من المراجعين و65.2% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة موافقتهم على اعتبار هذا العامل من العوامل التي تؤثر على انضمام الجزائر لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وقد كان متوسط إجابات المراجعين4.1 والأطراف ذات العلاقة 4.3.

3- **توجه المكاتب المحلية نحو إبرام اتفاقيات تعاون مع مكاتب أجنبية بهدف تطوير الأداء والتنظيم الداخلي:** حيث أبدى 62.3% من المراجعين موافقتهم بينما أبدى 51.0% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة موافقتهم بشدة على اعتبار هذا العامل من العوامل التي تؤثر على انضمام الجزائر لاتفاقيات العالمية، وقد كان متوسط إجابات المراجعين 3.5 بينما بلغ متوسط إجابات الأطراف ذات العلاقة 4.4.

4- **تعديل نظام المحاسبين القانونيين فيما يتعلق بعدم السماح للأجنبي بالحصول على ترخيص مزاولة المهنة في الجزائر:** حيث أبدى 56.2% من المراجعين و49.7% من المستفيدين من خدمات المراجعة عدم موافقتهم على أهمية هذا العامل في التأثير على انضمام الجزائر لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية وكان متوسط إجابات المراجعين 2.5 بينما بلغ متوسط إجابات الأطراف ذات العلاقة 1.9.

5- **تعديل نظام الشركات المهنية فيما يتعلق بعدم السماح للأجنبي بتملك حصة شراكة في المكاتب المهنية تخوله من ممارسة مراجعة الحسابات في الجزائر:** حيث أبدى 53.1% من المراجعين و56.8% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة عدم موافقتهم من أهمية هذا العامل في التأثير على انضمام الجزائر لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وقد كان متوسط إجابات المراجعين 2.0 بينما بلغ متوسط إجابات الأطراف ذات العلاقة 1.6.

6- **تقليص نطاق السلطات التنظيمية الممنوحة للمصف الوطني للمهن الثلاث:** حيث أبدى 84.6% من المراجعين و83.8% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة عدم موافقتهم حول أهمية هذا العامل في التأثير على انضمام الجزائر لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وقد كان متوسط إجابات المراجعين 2.3 بينما بلغ متوسط إجابات الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة 2.0.

ب-مقارنة الانحراف المعياري

بالنسبة للانحراف المعياري، وبالنظر إلى الجدول رقم 4-9 نلاحظ حصول ثلاث عبارات من أصل ستة من إجابات المراجعين على انحراف معياري كبير نسيا، بينما حصلت عبارة واحدة على نفس المقدار في إجابات الأطراف المستفيدة من خدمات المراجع، مما يبين وجود تباعد بين قيم الإجابات عن المتوسط ، أما فيما يتعلق بالتجانس بين إجابات العينتين نلاحظ وجود تباعد بين الانحراف المعياري للعينتين وبلغ أعلى انحراف معياري لإجابات المراجعين 1.265 وكان يتعلق بالفقرة، تعديل نظام المحاسبين القانونيين فيما يتعلق بعدم السماح للأجنبي بالحصول على ترخيص مزاولة المهنة في الجزائر، بينما كان بالنسبة للمستفيدين من خدمات المراجع يتعلق بالفقرة، توالي قدوم شركات مهنية أجنبية وبلغ 1.041.

المطلب الرابع: فجوة التوقعات

تم الحصول عن طريق الاستبيان على آراء أطراف المحيط المهني المشاركين والمتمثلين في كل من المراجعين والمستفيدين من خدمات المراجعة حول (12) مهمة ودورًا وتحديًا تم عرضها في استمارة الاستبيان لاختبار أوجه الاتفاق أو الاختلاف بين طرفي العينة حول مجموعة من العوامل كمسبب لوجود الفجوة .

1- طبيعة المهام والأدوار التي يؤديها ممارسو مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر

يبين الجدول رقم 4-10 نقطة تمثل توقعات المجتمع الجزائري المتعلقة بمقومات نجاح ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وكانت إجابات كل من المراجعين والمستفيدين من خدمات المراجعة على الاستبيان كما يلي :

ت طرفي العينة حول طبيعة المهام والأدوار التي يؤديها ممارسو مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر

	مراجعو الحسابات							الأطراف المستفيدة						
	1	2	3	4	5	M	SD	1	2	3	4	5	M	SD
	0.0	13.1	3.8	66.2	16.9	3.9	0.848	11	75.4	5.2	8.4	0.0	2.1	0.698
	0.8	3.1	11.5	71.5	13.1	3.9	0.563	6.5	3.9	11.6	69.7	8.4	3.7	0.921
خدم بالشركة محل	0.0	0.0	0.0	30	70	4.7	0.460	0.0	0.6	13.5	64.4	19.4	4.0	0.610
داخلية والقانون التجاري	0.0	63.8	0.0	15.4	20.8	2.9	1.277	11.6	0.0	8.4	52.9	18.7	3.4	1.140
ير المراجعة خلال تنفيذ	0.0	0.0	0.0	90.8	9.2	4.1	0.290	0.0	19.3	12.9	52.9	14.8	3.6	0.960
حول قدرة الشركة محل	0.0	0.0	15.4	52.3	32.3	4.2	0.672	0.0	7.7	0.0	63.9	28.4	4.1	0.762
						3.9							3.4	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الاستبيان

ا-مقارنة المتوسطات

بالنظر إلى الجدول رقم 4-10 يتضح ما يلي:

1- **الاتصال بالمراجع السابق:** أبدى 66.2% من المراجعين موافقتهم على اعتبار هذا العامل هو من مهام وأدوار المراجعين بينما أبدى 75.4% من المستفيدين من خدمات المراجعة عدم موافقتهم على ذلك وقد كان متوسط إجابات المراجعين 3.9 ومتوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة 2.1 مما يدل على وجود اختلاف بين طرفي العينة حول هذه النقطة.

2- **إعداد واعتماد خطاب الارتباط:** أبدى 71.5% من المراجعين و69.7% من المستفيدين من خدمات المراجع موافقتهم على اعتبار إعداد واعتماد خطاب الارتباط هو من مهام وأدوار ممارسي مهنة المراجعة، وكان متوسط إجابات مراجعي الحسابات 3.9 والمستفيدين من خدمات المراجعة 3.7 مما يدل على اتفاق كبير بين المراجعين والمستفيدين من خدمات المراجعة حول هذه النقطة.

3- **التأكد من سلامة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المستخدم بالشركة محل المراجعة:** أبدى 70% من المراجعين موافقتهم بشدة على اعتبار هذا العامل من مهام وأدوار ممارسي مهنة المراجعة، بينما ابدي 64.4% من المستفيدين من خدمات المراجعة موافقتهم على ذلك وكان متوسط إجاباتهم متقارب حيث بلغ بالنسبة للمراجعين 4.7 أما بالنسبة للمستفيدين من خدمات المراجعة فكان 4.0 وبذلك فقد اتفقت أطراف المحيط المهني على اعتبار هذا العامل هو من مهام وادوار ممارسي مهنة المراجعة.

4- **التحقق من التزام الشركة محل المراجعة بقوانينها الداخلية والقانون التجاري وتأكيد هذا الالتزام في تقرير المراجعة:** حيث أبدى 63.8% من المراجعين عدم موافقتهم على اعتبار هذا العامل من مهام وأدوار ممارسي مهنة المراجعة بينما أبدى 52.9% من المستفيدين من خدمات المراجعة موافقتهم على هذا العامل وكان متوسط إجابات المراجعين 2.9 أما متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة فكان 3.4 وبذلك اختلف الطرفان حول هذه النقطة.

5- **الإفصاح في تقرير المراجعة عن مدى التزامه بمعايير المراجعة وغيرها من الأنظمة المهنية خلال تنفيذ عملية المراجعة:** فقد أبدى 90.8% من المراجعين و52.9% من المستفيدين من خدمات المراجعة موافقتهم على اعتبار هذا العامل هو من أدوار ومهام المراجعين، وكان متوسط إجابات المراجعين 4.1 والمستفيدين من خدمات المراجع 3.9 وبذلك يتفق الطرفان حول هذه النقطة.

6- **إبلاغ الجهات المختصة في حالة توصله إلى شكوك حول قدرة الشركة محل المراجعة على الاستمرار:** حيث أبدى 52.3% من المراجعين 63.9% من المستفيدين من خدمات المراجعة موافقتهم على اعتبار هذه المهمة من مهام وأدوار المراجعين، وقد أظهرت المتوسطات اتفاق بين آراء الطرفين حيث كان متوسط آراء المراجعين والأطراف المستفيدة متساو تقريبا حيث بلغ 4.2 بالنسبة للمراجعين و4.1 بالنسبة للمستفيدين من خدمات المراجعة، وبذلك فقد اتفقت أطراف المحيط المهني على اعتبار التقرير للجهات المختصة في حالة توصله إلى شكوك حول قدرة الشركة محل المراجعة على الاستمرار من مهام وادوار ممارسي المهنة.

ب-مقارنة الانحراف المعياري

بالعودة إلى الجدول رقم 4-10 نلاحظ، حصول خمس فقرات من أصل اثني ستة على انحراف معياري صغير لإجابات المراجعين، والمستفيدين من خدمات المراجعة، ، وقد بلغ أعلى انحراف معياري القيمة 1.277 عند المراجعين بالنسبة للفقرة التحقق من إلتزام الشركة محل المراجعة بقوانينها الداخلية والقانون التجاري وتأكيد هذا الالتزام في تقرير المراجعة، بينما كان 1.140 عند المستفيدين من خدمات المراجعة لنفس الفقرة .

2-1 توقعات المجتمع المتعلقة بمسؤوليات ممارسي مهنة مراجعة الحسابات

يبين الجدول 4-11 عشر نقاط تمثل المهام والأدوار التي يمارسها مراجعو الحسابات في الجزائر

جابات طرفي العينة حول توقعات المجتمع المتعلقة بمسؤوليات ممارسي مهنة مراجعة الحسابات

	مراجعو الحسابات							الأطراف المستفيدة						
	1	**2**	**3**	**4**	**5**	**M**	**SD**	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**M**	**SD**
تؤثر على مستقبل	0.0	0.0	0.0	79.2	13.1	3.8	0.407	0.0	81.3	5.8	12.9	0.0	2.3	0.690
لاك	0.0	10	19.2	55.4	15.4	3.8	.0.833	0.0	47.7	27.1	25.2	0.0	2.8	0.826
الانتهاء من تنفيذ	0.0	0.0	0.0	78.5	21.5	4.2	0.412	0.0	0.0	0.0	14.8	85.2	4.9	0.356
شارك أو أشرف عليها	0.0	0.0	0.0	96.2	3.8	4.0	0.193	0.0	0.0	0.0	98.1	1.9	4.0	0.138
هني وتاريخه في	0.0	0.0	0.0	81.5	18.5	4.2	0.000	0.0	37.4	36.1	20	6.5	3.0	0.914
ه المهنية	47.7	42.3	10	0.0	0.0	1.6	0.661	0.0	20.6	36.8	42.6	0.0	3.2	0.766
						3.6							3.3	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الاستبيان

ا-مقارنة المتوسطات

بين الجدول رقم 4-11 ما يلي:

1- **التقرير عن أي أمور أو قضايا من شأنها أن تؤثر على مستقبل الشركة محل المراجعة:** حيث أبدى 79.2% من المراجعين موافقتهم على اعتبار هذه المهمة من مهام وأدوار المراجعين بينما أبدى 81.3% من المستفيدين من خدمات المراجعة عدم موافقتهم على ذلك، وقد كان متوسط إجابات المراجعين 3.8 ومتوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة 2.3 مما يدل على التباين الكبير بين آراء طرفي العينة حول هذه المهمة.

2- **التأكيد على مسؤوليته (أي المراجع) أمام الملاك:** حيث أبدى 55.4% من المراجعين موافقتهم و47.7% من المستفيدين من خدمات المراجعة عدم موافقتهم على اعتبار هذه المهمة من مهام وأدوار المراجعين، وقد كان متوسط إجابات المراجعين 3.8 ومتوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة 2.8 مما يدل على اختلاف رأي طرفي أفراد العينة حول أهمية هذا العامل.

3- **الاحتفاظ بأوراق العمل وملفات العمليات بعد الانتهاء من تنفيذ عملية المراجعة:** حيث أبدى 78.5% من المراجعين موافقتهم على اعتبار هذه المهمة من مهام وأدوار المراجعين، بينما أبدى 85.2% من المستفيدين من خدمات المراجعة موافقتهم بشدة على ذلك وقد كان متوسط إجابات المراجعين 4.2 ومتوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة 4.9 مما يدل على أهمية هذا الدور أو المهمة، وذلك بحصوله على أكثر من أربع نقاط على سلم ليكرت الخماسي.

4- **التوقيع على تقارير المراجعة للعمليات التي شارك أو أشرف عليها فعلياً:** حيث أبدى 96.2% من المراجعين و98.1% من المستفيدين من خدمات المراجعة موافقتهم على اعتبار هذه المهمة من مهام وأدوار المراجعين، وقد كان متوسط إجابات الطرفين متساو تماما حيث بلغ 4.0 مما يدل على اتفاق رأي الطرفين حول أهمية هده النقطة.

5- **إقران اسمه (أي المراجع) برقم ترخيصه المهني وتاريخه في جميع مطبوعاته ومراسلاته:** حيث أبدى 81.5% من المراجعين موافقتهم على اعتبار هذا من مهام وأدوار المراجعين بينما أبدى 37.4% من المستفيدين من خدمات المراجعة عدم موافقتهم على ذلك، وقد كان متوسط إجابات المراجعين 4.2 أما متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة فكان 3.0 مما يدل على وجود اختلاف واضح في رأي الطرفين حول هذه المهمة.

6- **الالتزام بتعويض الضرر الناجم عن ممارساته المهنية:** حيث أبدى 47.7% من المراجعين عدم موافقتهم بشدة على اعتبار هذه المهمة من مهام وأدوار المراجعين بينما أبدى 42.6% من المستفيدين من خدمات المراجعة عدم موافقتهم على ذلك وكان متوسط المراجعين 1.6 أما متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة فبلغ 3.2 مما يدل على وجود اختلاف رأي الطرفين حول هذه النقطة.

ب-مقارنة الانحراف المعياري

يبين الجدول رقم 4-11، أن كل العوامل المدرجة بالاستبيان المتعلقة بفئتي المراجعين والمستفيدين من خدمات المراجعة حصلت على انحراف معياري صغير الأمر الذي يبين قرب الإجابات من المتوسط الحسابي، وكانت الفقرة الأكثر تجانسا هي تلك المتعلقة، بالتأكيد على مسؤوليته (أي المراجع) أمام الملاك وبلغ الانحراف المعياري عند المراجعين بالنسبة لهذه الفقرة 0.833 و0.826 عند المستفيدين من خدمات المراجعة، بينما تبدو الفقرات المتبقية متباعدة نوعا ما مما يعني وجود تباين فيما بينها، وقد كان أعلى انحراف معياري عند فئة المراجعين يتعلق بالفقرة التأكيد على مسؤوليته (أي المراجع) أمام الملاك وبلغ 0.833 بينما كان عند فئة المستفيدين من خدمات المراجع 0.914 ويتعلق بالفقرة إقران اسمه (أي المراجع) برقم ترخيصه المهني وتاريخه في جميع مطبوعاته ومراسلاته.

1-3 توقعات المجتمع حول مقومات نجاح ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر

يبين الجدول رقم 4-12 أربعة عشرة نقطة تمثل توقعات المجتمع الجزائري المتعلقة بمقومات نجاح ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر.

ـ طرفي العينة حول توقعات المجتمع حول مقومات نجاح ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر

	مراجعو الحسابات							الأطراف المستفيدة						
	1	2	3	4	5	M	SD	1	2	3	4	5	M	SD
	0.0	0.0	0.0	55.4	44.6	4.4	0.499	0.0	38.1	0.0	42.6	19.3	3.4	1.184
ين المهنيين العاملين في	0.0	0.0	0.0	73.1	26.9	4.3	0.445	0.0	32.9	7.7	53.6	5.8	3.3	0.999
ستمر	0.0	0.0	0.0	94.6	5.4	4.1	0.226	0.0	28.4	7.1	64.5	0.0	3.4	0.896
	0.0	0.0	7.7	52.3	40	4.3	0.612	0.0	17.4	11.6	65.2	5.8	3.6	0.842
ي	0.0	0.0	11.5	60	28.5	4.2	0.611	0.0	33.5	16.1	50.4	0.0	3.2	0.903
ك المهنية	0.0	3.8	0.0	96.2	0.0	3.9	0.386	0.0	40.0	2.6	52.3	5.1	3.2	1.051
بين المكاتب المهنية	0.0	0.0	0.0	76.9	23.1	4.2	0.422	0.0	0.0	0.0	83.2	16.8	4.2	0.374
						4.2							3.9	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الاستبيان

ا-**مقارنة المتوسطات**

يتضح من جدول 4-12 ما يلي:

1- **الإلمام بالقضايا المهنية الحديثة:** حيث أبدى 55.4% من المراجعين و42.6% من المستفيدين من خدمات المراجعة موافقتهم على اعتبار أن الإلمام بالقضايا المهنية الحديثة هو من مقومات نجاح المهنة وانه أيضا من مهام وأدوار المراجعين، وكان متوسط إجابات المراجعين 4.4 أما متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجع فكان 3.4، الأمر الذي يبين وجود اتفاق بين طرفي أفراد العينة حول هذه النقطة ولكن بدرجة أقل بالنسبة للمستفيدين من خدمات المراجعة، وذلك لتباعد المتوسطات مقارنة بسلم ليكرت.

2 -**توافر ندوات وحلقات نقاش لتبادل الآراء المهنية بين المهنيين العاملين في نفس المكتب:** حيث أبدى 73.1% من المراجعين و53.6% من المستفيدين من خدمات المراجع موافقتهم على اعتبار هذا العامل من مهام وأدوار المراجعين ويعتبر إحدى مقومات نجاح مهنة المراجعة وبالنظر إلى المتوسطات نلاحظ أن هناك تباعد بينهما مما يبين أن أهمية هذا العامل بالنسبة للمراجعين أكثر منه بالنسبة للمستفيدين من خدمات المراجعة حيث بلغ متوسط إجابات المراجعين 4.3 على سلم ليكرت الخماسي بينما بلغ 3.3 بالنسبة للمستفيدين من خدمات المراجعة.

3- **توافر دورات وبرامج للتدريب والتعليم المهني المستمر:** حيث أبدى 94.6% من المراجعين و64.5% من المستفيدين من خدمات المراجع موافقتهم على اعتبار هذا العامل من مهام وأدوار المراجعين وأنه يساهم في نجاح مهنة المراجعة وكان متوسط إجابات المراجعين 4.1 أما متوسط إجابات أما المستفيدين من خدمات المراجع فبلغ 3.4 مما يوضح اتفاق نسبي يبن طرفي العينة حول أهمية هذا الموضوع.

4- **توافر برامج للرقابة النوعية داخل المكتب المهني:** حيث أبدى 52.3% من المراجعين و65.2% من المستفيدين من خدمات المراجعة موافقتهم على اعتبارا العامل من مهام وأدوار المراجعين وكان متوسط إجابات المراجعين 4.3 و متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجع 3.6.

5- **وجود دليل مراجعة ملائم وشامل في المكتب المهني:** حيث أبدى 60% من المراجعين و50.4% من المستفيدين من خدمات المراجعة موافقتهم على اعتبار هذا العامل من مهام وأدوار المراجعين وكان متوسط إجابات المراجعين 4.2 أما متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجع 3.2.

6- **مشاركة المهنيين في تطوير المعايير وقواعد السلوك المهنية:** حيث أبدى 96.2% من المراجعين و52.3% من المستفيدين من خدمات المراجعة موافقتهم على اعتبار هذا العامل من مهام وأدوار المراجعين وكان متوسط إجابات المراجعين 3.9 أما متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجع فبلغ 3.2.

7- **العمل على توافر مقومات وجود المنافسة الشريفة بين المكاتب المهنية:** حيث أبدى 76.9% من المراجعين و82.3% من الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة موافقتهم على اعتبار هذا العامل من أهم مقومات نجاح عملية المراجعة، وكان متوسط إجاباتهما متساو تماما فقد كان متوسط إجاباتهما 4.2 وبذلك اتفق المراجعين والمستفيدين من خدمات المراجع على أهمية هذا العامل.

ب-مقارنة الانحراف المعياري

من خلال الجدول رقم 4-12، نلاحظ أن كل العوامل المدرجة بالاستبيان المتعلقة بإجابات المراجعين، حصلت على انحراف معياري صغير، الأمر الذي يبين قرب الإجابات من المتوسط الحسابي إلا أنها متباعدة فيما بينها مما يبين عدم التجانس الموجود في إجابات الطرفين.

4-1 تأثر تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر بالتحديات المعاصرة

يبين الجدول 4-13 إحدى عشرة نقطة تمثل التحديات المعاصرة التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات في البيئة الجزائرية.

إجابات طرفي العينة حول تأثر تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر بالتحديات المعاصرة

	مراجعو الحسابات							الأطراف المستفيدة						
	1	2	3	4	5	M	SD	1	2	3	4	5	M	SD
	0.0	40.0	23.8	36.2	0.0	3.0	0.875	0.0	48.4	38.1	13.5	0.0	2.7	0.707
	67.7	19.2	13.1	0.0	0.0	1.5	0.716	0.0	0.0	0.0	80.6	19.4	4.2	0.396
ع عملية التنمية	51.5	25.4	23.1	0.0	0.0	1.7	0.818	0.0	78.1	19.4	2.5	0.0	2.2	0.488
تطلبات الممارسة العملية	0.0	13.1	26.9	60.0	0.0	3.5	0.717	0.0	0.0	0.0	91.0	9.0	4.1	0.287
	0.0	44.6	24.6	30.8	0.0	2.9	0.860	0.0	44.5	28.4	27.1	0.0	2.8	0.830
بة	0.0	0.0	2.3	73.9	23.8	4.2	0.465	0.0	0.0	5.8	63.2	31	4.3	0.553
ستشارية	0.0	0.0	0.0	93.1	6.9	4.1	0.254	0.0	42.5	26.5	21.3	9.7	3.0	1.015
						2.9							3.3	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الاستبيان

ا-مقارنة المتوسطات

يتضح من الجدول رقم 4-13 ما يلي:

1- **الوفاء بمتطلبات عصر عولمة المهن الحرة:** حيث يرى 40.0% من المراجعين و48.4% من المستفيدين من خدمات المراجعة أن هذا التحدي غير هام وقد وصل متوسط إجابات المراجعين 3.0 بينما بلغ متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة 2.7، مما يدل على اتفاق الطرفين.

2- **التقلبات الاقتصادية التي تمر بها الجزائر:** حيث يرى 67.7% من المراجعين أنه تحدي غير هام جدا بينما يري 80.6% من المستفيدين من خدمات المراجعة أنه تحدي هام كما أن متوسط إجابات المراجعين بلغ 1.5 أما متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة فبلغ 4.2 الأمر الذي يبين التباين الكبير في رأي طرفي العينة.

3- **اعتماد الدولة بشكل أكبر على مساهمة القطاع العمومي في دفع عملية التنمية:** حيث يرى 51.5% من المراجعين أن هذا التحدي غير هام جدا بينما يرى 78.1% من المستفيدين من خدمات المراجعة أن هذا التحدي غير هام حيث وصل متوسط إجابات المراجعين 1.7 أما متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة فبلغ 2.2.

4- **عدم مواكبة مستوى التعليم والتدريب المحاسبي لمتطلبات الممارسة العملية:** حيث يرى 60.0% من المراجعين و91.0% من المستفيدين من خدمات المراجعة أن هذا التحدي هام وقد أظهرت متوسطات إجابات الأطراف المستقصاة تقارب فيما بينها حيث كان متوسط المراجعين 3.5 أما متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة فبلغ 4.1.

5- **قلة عدد الممارسين المرخص لهم:** حيث يرى 44.6% من المراجعين و44.5% من المستفيدين من خدمات المراجعة أن هذا التحدي غير هام وقد أظهرت متوسطات إجابات الأطراف المستقصاة تقارب فيما بينها حيث كان متوسط إجابات المراجعين 2.9 أما المستفيدين من خدمات المراجعة فكان متوسط إجاباتهم 2.8.

6- **عدم قدرة المكاتب بالوفاء بمتطلبات المعايير الدولية:** حيث يرى 73.9% من المراجعين و63.2% من المستفيدين من خدمات المراجعة أنه تحدي هام يواجه المهنة ويتضح وجود تقارب بسيط بين آراء طرفي العينة من المتوسطات حيث كان متوسط إجابات المراجعين 4.2 أما متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة فبلغ 4.3.

7- **تركيز المكاتب بشكل أكبر على تقديم الخدمات الاستشارية:** حيث يرى 93.1% من المراجعين أن هذا التحدي مهم بينما يري 42.5% من المستفيدين من خدمات المراجعة أن هذا التحدي غير هام وقد أظهر متوسط إجابات الطرفين تفاوتا يدل على اختلافهم على أهمية هذا التحدي حيث كان متوسط إجابات المراجعين 4.1 أما المستفيدين من خدمات المراجعة فبلغ متوسط إجاباتهم 3.0.

ب-مقارنة الانحراف المعياري

بالنظر إلى الجدول 4-13، نلاحظ أن كل العوامل المدرجة بالاستبيان المرتبطة بإجابات العينتين حصلت على انحراف صغير، إلا أن إجابات فئة المراجعين هي الأكثر تجانسا، ونلاحظ تباعد في قيم الانحراف المعياري للفقرات في العينتين، مما يعني وجود تباين فيما بينها، وقد كان أعلى انحراف معياري عند فئة المراجعين يتعلق بالفقرة الوفاء بمتطلبات عصر عولمة المهن الحرة وبلغ 0.875 بينما كان عند فئة المستفيدين من خدمات المراجع بالنسبة قلة عدد الممارسين المرخص لهم وبلغ 0.830.

المبحث الثالث: تحليل التباين في استجابات أطراف المحيط المهني(Man whitney test)

تم اختبار فرضيات الدراسة باستعمال اختبار مان ويتني Man whitney test؛ لاختبار وجود تباين في آراء عينتي الدراسة وهذا ما سنوضحه في التحليل التالي:

المطلب الأول: مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش

1-العوامل المرتبطة بالمراجع

ا-مقارنة المتوسطات بمتوسط ليكرت الافتراضي

نلاحظ من الجدول رقم (4-4)، أن اتجاهات عينة الدراسة سلبية نحو المحور (مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالمراجع) وذلك لأن الوسط الحسابي الإجمالي لهذه العوامل المدرجة تحت هذا المحور لفئة مراجعي الحسابات وفئة المستفيدين من خدمات المراجعة بلغ 3.0 وهذان المتوسطان أقل من 3.5 (متوسط ليكرت الافتراضي)، ولكن لا يدل ذلك على وجود دلالة إحصائية لهذا الفرق، فقد تم اختبار هذه الدلالة إحصائيا عن طريق اختبار مان ويتني اللا معلمي على النحو التالي:

ب- اختبار مان وتني

يبين الجدول التالي نتائج اختبار مان ويتني

جدول رقم (4-14) نتائج اختبار مان ويتني

العبارة	U	Z	P
1- فهم المراجع لواجباته ومسؤولياته	9680,000	-,829	,407
2- فهم المراجع لمخاطر حدوث التضليل	9264,500	-1,702	,089
3- بذل العناية الكافية	9255,000	-1,322	,186
4-الدراسة والتقييم الجيد لنظام الرقابة الداخلية	10045,000	-,047	,962
5- استقلال المراجع وموضوعيته ونزاهته	10022,000	-,080	,936
6-التغيير الإلزامي للمراجع	9067,500	-1,551	,121
7-التعليم المستمر للمراجع	8848,000	-1,881	,060
8-رقابة الجودة علي أعمال المراجع	8450,000	-2,638	,008
9-تجميع الأدلة والبراهين كما وكيفا	9190,000	-2,018	,044
10-ممارسة درجة ملائمة من الشك المهني	9190,000	-7,043	,000
11-تحميل المراجع مسؤولية اكبر عن عدم أكشاف الغش	9730,000	-,557	,578
12-استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة	9964,500	-,195	,845

المصدر: من إعداد الباحث عن طريق الاستبيان

بالنظر إلى الجدول رقم (4-14) الذي يبين نتائج اختبار مان ويتني والمستخدم لتحديد الفروقات بين آراء فئتي الدراسة فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالمراجع نلاحظ أن هناك فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5 % بين عينتي الدراسة بالنسبة للعوامل التالية:

- ممارسة درجة ملائمة من الشك المهني
- تجميع الأدلة والبراهين كما وكيفا

وقد كانت قيمة P الاحتمالية المحسوبة بالنسبة لهذه العوامل أقل من 0.05 بينما كانت أكبر بالنسبة لبقية العوامل، وبما أن قاعدة القرار هي : "**تقبل الفرضية العدمية إذا كان مستوى المعنوية المحسوب الاحتمالي اكبر من مستوى المعنوية الذي يحدده الباحث، وترفض الفرضية العدمية إذا كان مستوى المعنوية المحسوب اقل من مستوى المعنوية الذي يحدده الباحث**"، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية، مما يعني أن العينة لا تؤيد قبول فرض العدم بالنسبة لهذه العوامل، وتقبله بالنسبة للعوامل الأخرى المرتبطة بالمراجع، أي يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة بالنسبة لهذه العوامل.

2- العوامل المرتبطة بالشركة

ا-مقارنة المتوسطات بمتوسط ليكرت الافتراضي

نلاحظ من الجدول رقم(4-5) أن اتجاهات عينة الدراسة سلبية نحو المحور (مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش فيما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالشركة)، وذلك لأن الوسط الحسابي الإجمالي لهذه العوامل المدرجة تحت هذا المحور لفئة مراجعي الحسابات بلغ 2.8 بينما بلغ المتوسط الإجمالي لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة لإجمالي هذه العوامل 2.7 وهذان المتوسطان أقل من 3.5 (متوسط ليكرت الافتراضي)، ولكن لا يدل ذلك على وجود دلالة إحصائية لهذا الفرق فقد تم اختبار هذه الدلالة إحصائيا عن طريق اختبار مان ويتني اللا معلمي على النحو التالي:

ب- اختبار مان ويتني

يبين الجدول التالي نتائج اختبار مان وتني

جدول رقم (4-15) نتائج اختبار مان ويتني

العبارة	U	Z	P
1-حجم الشركة	9577,000	-,751	,452
2-نتيجة الشركة	8822,500	-,394	,694
3-وجود هيكل تنظيمي واضح بالشركة	10038,000	-,057	,954
4- كفاية الضوابط الرقابية الداخلية	9024,500	-1,608	,108
5-تعاون الإدارة مع المراجع	9313,500	-1,197	,231
6-تقديم البيانات المطلوبة للمراجع	9073,000	-1,592	,111
7-وجود برنامج معتمد لردع التضليل	9116,500	-1,478	,139

المصدر: من إعداد الباحث عن طريق الاستبيان

بالنظر إلى الجدول رقم (4-15) نلاحظ أنه لا توجد فروقا ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5 % بين عينتي الدراسة بالنسبة لجميع للعوامل حيث كانت قيمة P الاحتمالية المحسوبة بالنسبة لهذه العوامل اكبر من 0.05 ، وبما أن قاعدة القرار هي: "**تقبل الفرضية العدمية إذا كان مستوى المعنوية المحسوب الاحتمالي اكبر من مستوى المعنوية الذي يحدده الباحث، وترفض الفرضية العدمية إذا كان مستوى المعنوية المحسوب اقل من مستوى المعنوية الذي يحدده الباحث**"، مما يعني أن العينة تؤيد قبول فرض العدم بالنسبة لهذه العوامل.

المطلب الثاني: محددات جودة عملية المراجعة في البيئة الجزائرية

1-عدم الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك

ا-مقارنة المتوسطات بمتوسط ليكرت الافتراضي

بالنظر إلى الجدول رقم (4-6) نلاحظ أن اتجاهات عينة الدراسة غير محددة نحو المحور (محددات جودة عملية المراجعة في البيئة الجزائرية فيما يخص عدم الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك) وذلك لأن الوسط الحسابي الإجمالي لهذه العوامل المدرجة تحت هذا المحور لفئة مراجعي الحسابات بلغ 3.9 بينما بلغ المتوسط الإجمالي لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة لإجمالي هذه العوامل 3.3 وهذان المتوسطان يختلفان عن 3.5 بالزيادة بالنسبة للعينة الاولى والنقصان بالنسبة للعينة الثانية (متوسط ليكرت الافتراضي)، ولكن لا يدل ذلك على وجود دلالة إحصائية لهذا الفرق فقد تم اختبار هذه الدلالة إحصائيا عن طريق اختبار مان ويتني اللا معلمي على النحو التالي:

ب- اختبار مان وتني

يبين الجدول التالي نتائج اختبار مان وتني

جدول رقم (4-16) نتائج اختبار مان ويتني

P	Z	U	العبارة
,000	-5,688	6469,500	1-تعود المهنيين على نطاق واسع من الحرية في أداء عملهم خلال الفترات التي سبقت صدور القانون رقم 08/91
,014	-2,460	8555,000	2-غياب الرادع الحقيقي الذي يحول دون تمكين المسؤولين عن المكاتب المهنية من عدم التقيد بمتطلبات الأنظمة المهنية الملزمة
,000	-9,802	3745,000	3- ارتفاع التكاليف المنتظر أن تتكبدها المكاتب المهنية إذا ما أرادت الوفاء بمتطلبات الأنظمة المهنية
,000	-7,789	5196,500	4- عدم ملائمة متطلبات الأنظمة المهنية لبيئة المراجعة في الجزائر
,056	-1,910	8892,000	5-افتقار المكاتب للكفاءات المهنية التي تستطيع فهم وتنفيذ متطلبات الأنظمة المهنية
,506	-,665	9661,000	6-عدم فاعلية دور المصف الوطني في تقديم العون والمساعدة للمكاتب
,000	-6,901	5804,000	7-قلة عدد المكاتب المهنية الملتزمة بتطبيق الأنظمة المهنية الملزمة

المصدر: من إعداد الباحث عن طريق الاستبيان

بالعودة إلى الجدول رقم (4-16) والذي يبين نتائج اختبار مان ويتني والمستخدم لتحديد الفروقات بين آراء فئتي الدراسة فيما يتعلق، بعدم الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك، نجد أنه عند مستوى 0.05 هناك فروقا ذات دلالة إحصائية بين عينتي الدراسة بالنسبة للعوامل التالية:

- تعود المهنيين على نطاق واسع من الحرية في أداء عملهم خلال الفترات التي سبقت صدور القانون رقم 08/91.
- ارتفاع التكاليف المنتظر أن تتكبدها المكاتب المهنية إذا ما أرادت الوفاء بمتطلبات الأنظمة المهنية.
- عدم ملائمة متطلبات الأنظمة المهنية لبيئة المراجعة في الجزائر.
- قلة عدد المكاتب المهنية الملتزمة بتطبيق الأنظمة المهنية الملزمة.

وقد كانت قيمة P الاحتمالية المحسوبة بالنسبة لهذه العوامل أقل من 0.05 بينما كانت أكبر بالنسبة لبقية العوامل، وبما أن قاعدة القرار هي: "**تقبل الفرضية العدمية إذا كان مستوى المعنوية المحسوب الاحتمالي اكبر من مستوى المعنوية الذي يحدده الباحث، وترفض الفرضية العدمية إذا كان مستوى المعنوية المحسوب اقل من مستوى المعنوية الذي يحدده الباحث**"، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية، هذا يعني أن العينة لا تؤيد قبول فرض العدم بالنسبة لهذه العوامل، وتؤيده بالنسبة لبقية

العوامل المرتبطة بعدم الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك، أي يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة بالنسبة لهذه العوامل.

2- استمرار وتفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة

ا-مقارنة المتوسطات بمتوسط ليكرت الافتراضي

بالنظر إلى الجدول رقم (4-7) نلاحظ أن اتجاهات عينة الدراسة سلبية نحو المحور (محددات جودة عملية المراجعة في البيئة الجزائرية فيما يخص استمرار وتفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة)، وذلك لأن الوسط الحسابي الإجمالي لهذه العوامل المدرجة تحت هذا المحور لفئة مراجعي الحسابات بلغ 2.9 بينما بلغ المتوسط الإجمالي لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة لإجمالي هذه العوامل 2.2 وهذان المتوسطان أقل من 3.5 (متوسط ليكرت الافتراضي)، ولكن لا يدل ذلك على وجود دلالة إحصائية لهذا الفرق فقد تم اختبار هذه الدلالة إحصائيا عن طريق اختبار مان ويتني اللا معلمي على النحو التالي:

ب- اختبار مان وتني

يبين الجدول التالي نتائج اختبار مان وتني

جدول رقم (4-17) نتائج اختبار مان ويتني

العبارة	U	Z	P
1-مواكبة ظروف ومقتضيات السوق المهني المحلي	8894,000	-1,842	,065
2-إمكانية تعويض تأثير انخفاض أتعاب المراجعة من خلال عقود الخدمات الاستشارية	3654,000	-9,918	,000
3-عدم وجود مسطرة موحدة ملزمة ومقنعة تحكم تحديد أتعاب المراجعة	2811,000	-10,980	,000
4-إمكانية تقليص نطاق وعمق إجراءات الفحص دون التعرض للمسائلة النظامية	2844,500	-10,985	,000
6-عدم فاعلية برامج مراقبة جودة الأداء المهني في الحد من انخفاض أتعاب المراجعة	6413,000	-5,842	,000
7-إمكانية عدم الإفصاح عن مستويات الأتعاب المهنية المرتبطة بعمليات المراجعة	9512,500	-5,842	,381
8-عدم تقبل العملاء لزيادة مستويات أتعاب المراجعة نتيجة للتوسع والنمو التدريجي لأنشطتهم التجارية	3233,500	-10,430	,000

المصدر: من إعداد الباحث عن طريق الاستبيان

بالعودة إلى الجدول رقم (4-17) والذي يبين نتائج اختبار مان ويتني والمستخدم لتحديد الفروقات بين آراء فئتي الدراسة فيما يتعلق باستمرار وتفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة، نجد أنه عند مستوى 0.05 هناك فروقا ذات دلالة إحصائية بين عينتي الدراسة بالنسبة لأغلبية العوامل فيما عدا:

- مواكبة ظروف ومقتضيات السوق المهني المحلي
- إمكانية عدم الإفصاح عن مستويات الأتعاب المهنية المرتبطة بعمليات المراجعة

حيث بلغت قيمة الاحتمال لهذين العاملين 0.065 و 0.381 على التوالي، أكبر من 0.05، وبما أن قاعدة القرار هي: "**تقبل الفرضية العدمية إذا كان مستوى المعنوية المحسوب الاحتمالي اكبر من مستوى المعنوية الذي يحدده الباحث، وترفض الفرضية العدمية إذا كان مستوى المعنوية المحسوب اقل من مستوى المعنوية الذي يحدده الباحث**"، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية العدمية لهذه العوامل بمعنى انه لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة بالنسبة لهذه العوامل،و يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة بالنسبة للعوامل الأخرى.

3- احتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب

ا-مقارنة المتوسطات بمتوسط ليكرت الافتراضي

بالنظر إلى الجدول رقم (4-8) نلاحظ أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو المحور (محددات جودة عملية المراجعة في البيئة الجزائرية فيما يخص احتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب)، وذلك لأن الوسط الحسابي الإجمالي لهذه العوامل المدرجة تحت هذا المحور لفئة مراجعي الحسابات وفئة المستفيدين من خدمات المراجعة بلغ 4.0 وهذان المتوسطان اكبر من 3.5 (متوسط ليكرت الافتراضي)، ولكن لا يدل ذلك على وجود دلالة إحصائية لهذا الفرق فقد تم اختبار هذه الدلالة إحصائيا عن طريق اختبار مان ويتني اللا معلمي على النحو التالي:

ب- اختبار مان وتني

يبين الجدول التالي نتائج اختبار مان وتني

جدول رقم (4-18) نتائج اختبار مان ويتني

العبارة	U	Z	P
1-الشهرة والتميز في أداء الخدمات المهنية	9900,000	-,304	,761
2-قناعة البنوك و الشركات الكبرى بكفاءة المكاتب المحتكرة دون غيرها	9608,500	-,736	,462
3-محدودية عدد المكاتب التي تستطيع مراجعة الشركات الكبرى	8839,000	-1,979	,048
4-استخدام النفوذ والعلاقات الشخصية التي يتمتع بها ملاك وشركاء المكاتب المحتكرة	8168,000	-3,619	,000
5-القيود النظامية التي تحد من توافد مكاتب مهنية أجنبية قادرة على منافسة المكاتب المحتكرة	8416,500	-3,155	,002

المصدر: من إعداد الباحث عن طريق الاستبيان

بالعودة إلى الجدول رقم (4-18) والذي يبين نتائج اختبار مان ويتني والمستخدم لتحديد الفروقات بين آراء فئتي الدراسة فيما يتعلق احتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب نجد أنه عند مستوى 0.05 هناك فروقا ذات دلالة إحصائية بين عينتي الدراسة بالنسبة للعوامل التالية:

- القيود النظامية التي تحد من توافد مكاتب مهنية أجنبية قادرة على منافسة المكاتب الم
- محدودية عدد المكاتب التي تستطيع مراجعة الشركات الكبرى
- استخدام النفوذ والعلاقات الشخصية التي يتمتع بها ملاك وشركاء المكاتب المحتكرة

وقد كانت قيمة P الاحتمالية المحسوبة بالنسبة لهذه العوامل أقل من 0.05 بينما كانت أكبر بالنسبة لبقية العوامل، وبما أن قاعدة القرار هي: "**تقبل الفرضية العدمية إذا كان مستوى المعنوية المحسوب الاحتمالي اكبر من مستوى المعنوية الذي يحدده الباحث، وترفض الفرضية العدمية إذا كان مستوى المعنوية المحسوب اقل من مستوى المعنوية الذي يحدده الباحث**"، مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول الفرض العدمي لهذه العوامل، وتقبله لبقية العوامل المرتبطة باحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، أي يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة بالنسبة لهذه العوامل.

4- انضمام الجزائر لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية

ا-مقارنة المتوسطات بمتوسط ليكرت الافتراضي

بالنظر إلى الجدول رقم (4-9) نلاحظ أن اتجاهات عينة الدراسة سلبية نحو المحور (محددات جودة عملية المراجعة في البيئة الجزائرية، فيما يخص انضمام الجزائر لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية)، وذلك لأن الوسط الحسابي الإجمالي لهذه العوامل المدرجة تحت هذا المحور لفئة مراجعي الحسابات وفئة المستفيدين من خدمات المراجعة بلغ 2.7 وهذان المتوسطان أقل من 3.5 (متوسط ليكرت الافتراضي)، ولكن لا يدل ذلك على وجود دلالة إحصائية لهذا الفرق فقد تم اختبار هذه الدلالة إحصائيا عن طريق اختبار مان ويتني اللا معلمي على النحو التالي:

ب- اختبار مان وتني

يبين الجدول التالي نتائج اختبار مان وتني

جدول رقم (4-19) نتائج اختبار مان ويتني

العبارة	U	Z	P
1-توالي قدوم شركات مهنية أجنبية	9743,000	-,529	,597
2-بروز أهمية جودة الأداء المهني كأساس لنجاح المكاتب	7960,000	-4,055	,000
3-توجه المكاتب المحلية نحو إبرام اتفاقيات تعاون مع مكاتب أجنبية بهدف تطوير الأداء والتنظيم الداخلي	4404,500	-8,796	,000
4-تعديل نظام المحاسبين القانونيين فيما يتعلق بعدم السماح للأجنبي بالحصول على ترخيص مزاولة المهنة في الجزائر .	7220,500	-4,520	,000
5-تعديل نظام الشركات المهنية فيما يتعلق بعدم السماح للأجنبي بتملك حصة شراكة في المكاتب المهنية تخوله من ممارسة مراجعة الحسابات	8139,000	-3,170	,002
6-تقليص نطاق السلطات التنظيمية الممنوحة للمصف الوطني للمحاسبين	8110,0	-4,474	,000

المصدر: من إعداد الباحث عن طريق الاستبيان

بالعودة إلى الجدول رقم (4-19) والذي يبين نتائج اختبار مان ويتني والمستخدم لتحديد الفروقات بين آراء فئتي الدراسة فيما يتعلق بانضمام الجزائر لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، نجد أنه عند مستوى 0.05 هناك فروقا ذات دلالة إحصائية بين عينتي الدراسة بالنسبة لأغلبية العوامل فيما عدا:

- توالي قدوم شركات مهنية أجنبية

حيث بلغت قيمة الاحتمال لهذا العامل 0.597 ، أكبر من 0.05، وبما أن قاعدة القرار هي: "**تقبل الفرضية العدمية إذا كان مستوى المعنوية المحسوب الاحتمالي اكبر من مستوى المعنوية الذي يحدده الباحث، وترفض الفرضية العدمية إذا كان مستوى المعنوية المحسوب اقل من مستوى المعنوية الذي يحدده الباحث**"، مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول الفرض العدمي بخصوص هذه العوامل، وترفضه بالنسبة للعوامل الاخري، أي أنه لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة بالنسبة لهذه العوامل، وتوجد فروقا معنوية ذات دلالة إحصائية بالنسبة للعوامل الأخرى.

المطلب الثالث : فجوة التوقعات

1-طبيعة المهام والأدوار التي يؤديها مراجعوا الحسابات

ا-مقارنة المتوسطات بمتوسط ليكرت الافتراضي

بالنظر إلى الجدول رقم (4-10) نلاحظ أن اتجاهات عينة الدراسة غير محددة نحو المحور (فجوة التوقعات فيما يخص طبيعة المهام والأدوار التي يؤديها مراجعوا الحسابات)، وذلك لأن الوسط الحسابي الإجمالي هذه العوامل المدرجة تحت هذا المحور لفئة مراجعي الحسابات بلغ 3.9 بينما بلغ

متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة لإجمالي هذه العوامل 3.4 وهذان المتوسطان يختلفان عن 3.5 (متوسط افتراضي لمقياس ليكرت)، ولكن لا يدل ذلك على وجود دلالة إحصائية لهذا الفرق فقد تم اختبار هذه الدلالة إحصائيا عن طريق اختبار مان ويتني اللا معلمي على النحو التالي:

ب- اختبار مان وتني

يبين الجدول التالي نتائج اختبار مان وتني

جدول رقم (4-20) نتائج اختبار مان ويتني

العبارة	U	Z	P
1-الاتصال بالمراجع السابق	1995,500	-12,621	,000
2-إعداد واعتماد خطاب الارتباط	8709,500	-2,492	,013
4-التأكد من سلامة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المستخدم بالشركة محل المراجعة	4738,500	-8,603	,000
8-التحقق من التزام الشركة محل المراجعة بقوانينها الداخلية والقانون التجاري وتأكيد هذا الالتزام في تقرير المراجعة	6987,500	-4,643	,000
9-الإفصاح في تقرير المراجعة عن مدى التزامه بمعايير المراجعة خلال تنفيذ عملية المراجعة	7690,000	-4,265	,000
12-إبلاغ الجهات المختصة في حالة توصله إلى شكوك حول قدرة الشركة محل المراجعة على لاستمرار	10008,000	-,110	,912

المصدر: من إعداد الباحث عن طريق الاستبيان

بالعودة إلى الجدول رقم (4-20) والذي يبين نتائج اختبار مان ويتني والمستخدم لتحديد الفروقات بين آراء فئتي الدراسة فيما يتعلق بانضمام الجزائر لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، نجد أنه عند مستوى 0.05 هناك فروقا ذات دلالة إحصائية بين عينتي الدراسة بالنسبة لأغلبية العوامل فيما عدا:

- إبلاغ الجهات المختصة في حالة توصله إلى شكوك حول قدرة الشركة محل المراجعة على لاستمرار

حيث بلغت قيمة الاحتمال لهذا العامل 0.912، أكبر من 0.05، وبما أن قاعدة القرار هي: "**تقبل الفرضية العدمية إذا كان مستوى المعنوية المحسوب الاحتمالي اكبر من مستوى المعنوية الذي يحدده الباحث، وترفض الفرضية العدمية إذا كان مستوى المعنوية المحسوب اقل من مستوى المعنوية الذي يحدده الباحث**"، مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول الفرض العدمي لهذا العامل وترفضه بالنسبة لبقية العوامل، أي أنه يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة فيما يتعلق بهذا العامل، مما يدل على أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بالنسبة لبقية العوامل.

2-توقعات المجتمع المتعلقة بمسؤوليات ممارسي المهنة

ا-مقارنة المتوسطات بمتوسط ليكرت الافتراضي

بالنظر إلى الجدول رقم (4-11) نلاحظ أن اتجاهات عينة الدراسة غير محددة نحو المحور (فجوة التوقعات فيما يخص توقعات المجتمع المتعلقة بمسؤوليات ممارسي المهنة)، وذلك لأن الوسط الحسابي الإجمالي لهذه العوامل المدرجة تحت هذا المحور لفئة مراجعي الحسابات بلغ 3.6 بينما بلغ متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة لإجمالي هذه العوامل 3.3وهذان المتوسطان يختلفان عن 3.5 متوسط افتراضي لمقياس ليكرت، ولكن لا يدل ذلك على وجود دلالة إحصائية لهذا الفرق فقد تم اختبار هذه الدلالة إحصائيا عن طريق اختبار مان ويتني اللا معلمي على النحو التالي:

ب- اختبار مان وتني

يبين الجدول التالي نتائج اختبار مان وتني

جدول رقم (4-21) نتائج اختبار مان ويتني

P	Z	U	العبارة
,000	-14,306	1030,000	1-التقرير عن أي أمور أو قضايا من شأنها أن تؤثر على مستقبل الشركة محل المراجعة
,000	-8,578	4438,000	2-التأكيد على مسؤوليته (أي المراجع) أمام الملاك
,000	-10,762	3665,000	3-الاحتفاظ بأوراق العمل وملفات العمليات بعد الانتهاء من تنفيذ عملية المراجعة
,332	-,971	9882,500	4-التوقيع على تقارير المراجعة للعمليات التي شارك أو أشرف عليها فعلياً
,000	-10,881	3315,000	5-إقران اسمه (أي المراجع) برقم ترخيصه المهني وتاريخه في جميع مطبوعاته ومراسلاته
,000	-12,555	1666,500	6-الالتزام بتعويض الضرر الناجم عن ممارساته المهنية

المصدر: من إعداد الباحث عن طريق الاستبيان

بالعودة إلى الجدول رقم (4-21) والذي يبين نتائج اختبار مان ويتني والمستخدم لتحديد الفروقات بين آراء فئتي الدراسة فيما يتعلق بانضمام الجزائر لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، نجد أنه عند مستوى 0.05 هناك فروقا ذات دلالة إحصائية بين عينتي الدراسة بالنسبة لأغلبية العوامل فيما عدا:

- التوقيع على تقارير المراجعة للعمليات التي شارك أو أشرف عليها فعلياً

حيث بلغت قيمة الاحتمال لهذا العامل 0.332، أكبر من 0.05 وبما أن قاعدة القرار هي: "**تقبل الفرضية العدمية إذا كان مستوى المعنوية المحسوب الاحتمالي اكبر من مستوى المعنوية الذي يحدده الباحث، وترفض الفرضية العدمية إذا كان مستوى المعنوية المحسوب اقل من مستوى المعنوية الذي**

يحدده الباحث"، مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول الفرض العدم بالنسبة لهذا العامل وترفضه بالنسبة لبقية العوامل، أي أنه يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة بالنسبة لهذا العامل، وأنه لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بالنسبة لبقية العوامل.

3-توقعات المجتمع حول مقومات نجاح مهنة مراجع الحسابات في الجزائر

ا-مقارنة المتوسطات بمتوسط ليكرت الافتراضي

بالنظر إلى الجدول رقم (4-12) نلاحظ أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو المحور (فجوة التوقعات فيما يخص توقعات المجتمع حول مقومات نجاح مهنة مراجع الحسابات في الجزائر)، وذلك لأن الوسط الحسابي الإجمالي لهذه العوامل المدرجة تحت هذا المحور لفئة مراجعي الحسابات بلغ 4.2 بينما بلغ متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة لإجمالي هذه العوامل 3.9 وهذان المتوسطان أكبر من 3.5 (متوسط افتراضي لمقياس ليكرت)، ولكن لا يدل ذلك على وجود دلالة إحصائية لهذا الفرق فقد تم اختبار هذه الدلالة إحصائيا عن طريق اختبار مان ويتني اللا معلمي على النحو التالي:

ب- اختبار مان وتني

يبين الجدول التالي نتائج اختبار مان وتني

جدول رقم (4-22) نتائج اختبار مان ويتني

العبارة	U	Z	P
1-الإلمام بالقضايا المهنية الحديثة	17496,000	-7,316	,000
2-توافر ندوات وحلقات نقاش لتبادل الآراء المهنية بين المهنيين العاملين في نفس المكتب	17045,000	-8,549	,000
3-توافر دورات وبرامج للتدريب والتعليم المهني المستمر	18240,000	-7,876	,000
4-توافر برامج للرقابة النوعية داخل المكتب المهني	17560,000	-7,525	,000
5-وجود دليل مراجعة ملائم وشامل في المكتب المهني	16489,500	-9,017	,000
6-مشاركة المهنيين في تطوير المعايير وقواعد السلوك المهنية	18897,500	-6,040	,000
7-العمل على توافر مقومات وجود المنافسة الشريفة بين المكاتب المهنية	21530,000	-1,331	,183

المصدر: من إعداد الباحث عن طريق الاستبيان

بالعودة إلى الجدول رقم (4-22) والذي يبين نتائج اختبار مان ويتني والمستخدم لتحديد الفروقات بين آراء فئتي الدراسة فيما يتعلق بتوقعات المجتمع حول مقومات نجاح مهنة مراجع الحسابات في الجزائر، نجد أنه عند مستوى 0.05 هناك فروقا ذات دلالة إحصائية بين عينتي الدراسة بالنسبة لأغلبية العوامل فيما عدا:

- العمل على توافر مقومات وجود المنافسة الشريفة بين المكاتب المهنية

حيث بلغت قيمة الاحتمال لهذا العامل 0.183، أكبر من 0.05، وبما أن قاعدة القرار هي: "**تقبل الفرضية العدمية إذا كان مستوى المعنوية المحسوب الاحتمالي اكبر من مستوى المعنوية الذي يحدده الباحث، وترفض الفرضية العدمية إذا كان مستوى المعنوية المحسوب اقل من مستوى المعنوية الذي يحدده الباحث**"، مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم بخصوص هذه العوامل، وترفضه بالنسبة للعوامل الأخرى، أي أنه يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة بخصوص هذه العوامل، ولا توجد فروقا معنوية ذات دلالة إحصائية بالنسبة للعوامل الأخرى.

4-تأثر مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر بالتحديات المعاصرة

ا-مقارنة المتوسطات بمتوسط ليكرت الافتراضي

بالنظر إلى الجدول رقم (4-13) نلاحظ أن اتجاهات عينة الدراسة سلبية نحو المحور (فجوة التوقعات فيما يخص تأثر تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر بالتحديات المعاصرة)، وذلك لأن الوسط الحسابي الإجمالي لهذه العوامل المدرجة تحت هذا المحور لفئة مراجعي الحسابات بلغ 2.9 بينما بلغ متوسط إجابات المستفيدين من خدمات المراجعة لإجمالي هذه العوامل 3.3 وهذان المتوسطان أقل من 3.5 (متوسط افتراضي لمقياس ليكرت)، ولكن لا يدل ذلك على وجود دلالة إحصائية لهذا الفرق فقد تم اختبار هذه الدلالة إحصائيا عن طريق اختبار مان ويتني اللا معلمي على النحو التالي:

ب- اختبار مان وتني

يبين الجدول التالي نتائج اختبار مان وتني

جدول رقم (4-23) نتائج اختبار مان ويتني

العبارة	U	Z	P
1-الوفاء بمتطلبات عصر عولمة المهن الحرة	8169,000	-2,955	,003
2-التقلبات الاقتصادية التي تمر بها الجزائر	,000	-15,462	,000
3-اعتماد الدولة بشكل اكبر علي القطاع العمومي لدفع عملية التنمية	6076,500	-6,372	,000
4-عدم مواكبة مستوي التعليم والتدريب المحاسبي لمتطلبات الممارسة العملية	5499,000	-8,952	,000
5-قلة عدد الممارسين المرخص لهم	9877,000	-,307	,759
6-عدم قدرة المكاتب بالوفاء بمتطلبات المعايير الدولية	9642,500	-,766	,443
7-تركيز المكاتب بشكل اكبر علي تقديم الخدمات الاستشارية	3879,000	-,766	,000

المصدر: من إعداد الباحث عن طريق الاستبيان

بالعودة إلى الجدول رقم (4-23) والذي يبين نتائج اختبار مان ويتني والمستخدم لتحديد الفروقات بين آراء فئتي الدراسة فيما يتعلق بتوقعات المجتمع حول مقومات نجاح مهنة مراجع الحسابات في الجزائر، نجد أنه عند مستوى 0.05 هناك فروقا ذات دلالة إحصائية بين عينتي الدراسة بالنسبة لأغلبية العوامل فيما عدا:

- قلة عدد الممارسين المرخص لهم
- عدم قدرة المكاتب بالوفاء بمتطلبات المعايير الدولية

حيث بلغت قيمة الاحتمال لهذه العوامل 0.759؛ 0.443، على التوالي أكبر من 0.05، وبما أن قاعدة القرار هي: "**تقبل الفرضية العدمية إذا كان مستوى المعنوية المحسوب الاحتمالي اكبر من مستوى المعنوية الذي يحدده الباحث، وترفض الفرضية العدمية إذا كان مستوى المعنوية المحسوب اقل من مستوى المعنوية الذي يحدده الباحث**"، مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول الفرض العدمي بخصوص هذه العوامل، وترفضه بالنسبة للعوامل الأخرى، أي أنه يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة بالنسبة لهذه العوامل، ولا توجد فروقا معنوية ذات دلالة إحصائية بخصوص العوامل الأخرى.

خلاصة الفصل

ناقش هذا الفصل من خلال الدراسة الميدانية واقع مهنة المراجعة في الجزائر، عن طريق عرض استبيان على عينة متكونة من مراجعي الحسابات وأخرى متكونة من المستفيدين من خدمات المراجعة وقسم الاستبيان إلى ثلاث مجموعات، احتوت المجموعة الأولى على العوامل المسببة لاكتشاف الغش أما المجموعة الثانية احتوت عناصر تمثل محددات جودة المراجعة أما المجموعة الثالثة فاحتوت على مسببات الفجوة الموجودة بين المراجع والمجتمع.

من خلال تحليل الاستبيان تم التوصل إلى نتائج تبين وجود تفاوت في آراء أطراف المحيط المهني حول العديد من العوامل، عوامل مرتبطة بطبيعة عمل المراجع ودوره ومسؤولياته، وعوامل مرتبطة بالمحيط الذي يتعامل معه، إضافة لاختلاف آراء أطراف المحيط المهني في مدى تأثر مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر بالتحديات المعاصرة التي تواجهها، والتي قد تؤثر سلبا على مستقبل المهنة.

الخاتمة

لقد أثارت الهزات المالية التي حدثت في العالم جدلا كبيراً حول مهنة المراجعة، حيث كثر الحديث عنها واعتبرها مستعملوا التقارير المالية مخيبة للآمال، لعدم قدرة ممارسيها على التنبؤ بفشل الشركات التي كانوا يراجعونها، الأمر الذي أحدث نقصا متناميا في الوثوق بالتقارير التي يعدها المراجعون لدى شريحة كبيرة من مستخدمي القوائم المالية حول العالم، هذا يحدث بالرغم من تأكيد المعايير الدولية على أن المراجع غير مسؤول عن الغش الذي قد يكتشف لاحقا مادام قد احترم المعايير أثناء قيامه بمهامه.

في هذا الإطار سعينا إلى الإحاطة بموضوع المراجعة مع التركيز على المراجعة الخارجية وذلك لتميز ممارسيها بشيء من الاستقلالية يجعلهم يتعاملون بمبدأ الندية مع الإدارة والمساهمين من جهة، ويسعون إلى الحفاظ على مصالح المجتمع من جهة أخرى باعتبارهم وكلاء عنه، وكمحاولة منا دراسة هذا الموضوع، قمنا بتبيان مختلف الجوانب النظرية واستعراض الأدبيات ذات العلاقة بموضوع المراجعة الخارجية.

دراستنا هذه تحت عنوان مهنة المراجعة بين متطلبات المهنة وضغوط المحيط، والتي احتوت على جانبين نظري وميداني من أجل الإحاطة بإشكالية الموضوع والتساؤلات المرفقة لها.

ففي الجزء النظري حاولنا الإلمام بإشكالية الموضوع بتناولنا لثلاثة فصول كما يلي :

- المراجعة من منظور مفاهيمي، حاولنا في هذا الفصل بلورة مفهوم المراجعة وهذا بالتطرق لمختلف المفاهيم والمبادئ التي تقوم عليها المراجعة، وتوضيح أهميتها وفوائدها، كما تم التطرق إلى القوانين والقواعد المنظمة لها ممثلة بالمعايير المقبولة قبولا عاما، وقواعد السلوك المهني، وتم التطرق أيضا لسوق المراجعة ليتم التعرف على محددات الطلب على هذه المهنة والعوامل التي تتحكم في توجيهه، وتم التطرق أيضا إلى المراجعة الداخلية باعتبارها أداة رقابية من داخل المؤسسة تهدف إلى مساعدة الإدارة على التحكم في التسيير، يقوم بها شخص مستقل يخضع لسلطة أعلى منصب في الإدارة.

- المراجعة في ظل التحولات الاقتصادية العالمية، من خلال هذا الفصل حاولنا التعرف على مفهوم الحوكمة وعرض مختلف تعاريفها، كما تم التطرق إلى الأسباب التي أدت إلي ظهورها، وتوضيح أهميتها، وكذا اثر تطبيق الحوكمة على المعلومات المالية والمحاسبية وعلاقة المراجع الخارجي بالحوكمة، كما تم التعرض إلى الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية، وتم التطرق إلى أهم المشكلات التي تؤثر على النواحي المحاسبية، ممثلة بالمراجعة في ظل العولمة وذلك بالتطرق إلى المحاسبة الدولية وأسباب ظهورها ومشكلة التوافق المحاسبي على المستوى الدولي، كما تم التطرق أيضا إلى أساليب تكنولوجيا المعلومات باعتبار استعمال الحاسوب والانترنت في المحاسبة هو إحدى تحديات القرن بما يضفيه على المعلومة من دقة وبساطة.

- بيئة المراجعة وأثرها على الأداء المهني للمراجع، من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى أهم العناصر التي قد تؤثر سلبا على استقلال المراجع ممثلة بمتغيرات بيئة الوحدات محل المراجعة، متغيرات البيئة العامة، ومتغيرات بيئة مؤسسات المحاسبة، وتم التطرق أيضا إلى فجوة التوقعات وذلك بالتعرض إلى مختلف الأدبيات والدراسات التي أجريت في هذا المجال باعتبارها عاملا هاما في نشوب الاختلاف بين المراجع ومختلف الأطراف الفاعلة الأمر الذي قد يؤثر سلبا على العلاقة بين المراجع والمستفيدين من خدماته، وإلى سبل تضييق هذه الفجوة وإلى جهود المنظمات المهنية في ذلك، وتم التطرق أيضا إلى علاقة مراجع الحسابات بعملائه من منظورها السلوكي والاقتصادي وإلى الضغوط التي يتعرض لها أثناء أدائه لمهامه أهمها ضغط الأتعاب والموازنة (موازنة الوقت)، وضغط الإذعان للمشرفين، كل هذا قد يؤثر سلبا على استقلال المراجع.

- أما الفصل الرابع والذي تمثل في الدراسة الميدانية، ونظرا لاعتبار تجربة الجزائر في هذا المجال في مراحلها الأولى مقارنة بالدول المتقدمة وحتى بعض الدول العربية، ومن أجل تدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث، قمنا بدراسة وتحليل آراء عينة من المهنيين الممارسين لمهنة محافظ حسابات وعينة أخرى ممثلة بالمستفيدين من خدمات المراجعة، باستخدام أسلوب الاستبيان، والذي على أساسه تم اختبار مجموعة من الفرضيات، وتم التوصل إلى النتائج والتوصيات التالية:

نتائج اختبار فرضيات الدراسة

بالنسبة للفرضيات التي تم اقتراحها في بداية البحث، فقد تم التوصل إلى نتائج من خلال الدراسة النظرية، والتطبيقية كما يلي:

اختبار الفرضية الأولي :

بخصوص الفرضية الأولى الأساسية والتي مفادها: لا يعتبر مراجع الحسابات مسؤولا عن اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية، إذا بذل العناية المهنية الكافية التي تساعده على كشف الأخطاء

والتصرفات غير القانونية إن وجدت، فقد تحققت هذه الفرضية من خلال دراسة الأدبيات المتعلقة بالمراجعة والتي أغلبها تتفق على أن الهدف من المراجعة هو إضفاء المصداقية على القوائم المالية وإبداء رأى فني محايد عن تلك القوائم وهذا تماشيا مع تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية وظهور الشركات الكبيرة بالغة التشابك والتعقيد ومحدودية مسؤولية المساهمين أدى إلى زيادة الطلب على المراجعة إضافة إلى الافلاسات المتكررة وغير المنتظرة لكبار الشركات العالمية وإمكانية إعداد القوائم المالية المغلوطة من طرف الإدارة باعتبارها المسؤولة عنها، تصرفات تجعل المراجعة الخارجية كأداة رقابية مستقلة وكفؤة ضرورة ملحة لضمان مصداقية المعلومة المحاسبية المنتجة من طرف الإدارة والذي كان في مقدورها إظهار حسابات تخدم مصالحها .

رغم اتفاق طرفي العينة حول أغلبية العوامل المدرجة بالاستبيان ،إلا أنه لازال المجتمع يرى أن السبب الرئيسي للطلب على المراجعة هو أن تنفذ عملية المراجعة بأسلوب يؤدي إلى اكتشاف كل حالات الغش والتصرفات غير القانونية وإلا أعتبر المراجع مقصرا في عمله.

اختبار الفرضية الثانية:

بخصوص الفرضية الثانية الأساسية والتي مفادها: لا تتأثر جودة خدمة المراجعة بمدى إدراك كل من المراجعين والمنضمات المهنية لمسؤولياتهم ومهامهم، وإنما بالحد من الاحتكار، ووضع سلم للأتعاب، والسهر على احترام القوانين المنظمة للمهنة، فقد تحققت هذه الفرضية من خلال استعراض أدوات جودة خدمة المراجعة ممثلة بالمعايير المقبولة قبولا عاما والمعايير الأمريكية، إضافة إلى أسئلة الاستبيان الذي طرح للمراجعين والمستفيدين من خدمات المراجعة.

يبين اختبار الفرضية الثانية تحقق الفرضية الأساسية عن طريق ما ورد في الدراسة النظرية أما الفرضيات الفرعية فمنها من تحقق بنسب عالية ومنها من تحقق بنسب منخفضة، الأمر الذي يوضح عدم اتفاق طرفي العينة حول مدى تأثر جودة الخدمة بالعوامل المدرجة بالاستبيان.

اختبار الفرضية الثالثة:

بخصوص الفرضية الثالثة الأساسية والتي مفادها: لا يعتبر إدراك مستخدمي القوائم المالية والمجتمع لمسؤوليات وواجبات مراجع الحسابات من الأسباب التي تساعد على تضييق الفجوة الموجودة بينهما، لقد تحققت هذه الفرضية من خلال استعراض أهم الأبحاث التي تعرضت لفجوة التوقعات وجميعها اتفقت على أنها من المشكلات التي تعيق مهنة المراجعة على تحقيق الأهداف المرجوة منها وهي التصديق على الحسابات، وأن وعي بالمراجعين والأطراف المستفيدة وزيادة إدراكهم لما يجب أن

يقدمه المراجع في ظل الظروف المحيطة كفيل بتضييق الفجوة الموجودة بينهما، أما بخصوص الفرضيات الجزئية نجد :

من خلال اختبارا لفرضية الثالثة نلاحظ تحقق الفرضية الأساسية من خلال الدراسة النظرية أما الفرضيات الفرعية فقد تحققت بنسب متفاوتة وصغيرة مما يبين وجود فجوة توقعات بين طرفي العينة حول هذا الموضوع.

التوصيات

على ضوء ما انتهت إليه الدراسة النظرية والميدانية من نتائج فإنه يمكن تقديم التوصيات التي تساعد على إثراء مهنة المراجعة وتشمل التالي:

- ضرورة تهيئة الظروف المناسبة للحفاظ على استقلال المراجع، وذلك بتوفير المعايير والقواعد المنظمة للمهنة، في كل زمان ومكان، فثقة المجتمع بالمهنة مستمدة من توافر مثل هذا الاستقلال، وفقدانه قد يسبب فقدان هذه الثقة.

- الاهتمام بشكل أكبر بالأبحاث المرتبطة بتطبيق الأنظمة والمعايير الصادرة عن الجهة المشرفة عن المهنة في المكاتب المهنية، والبحث عن معوقات وأسباب عدم تطبيقها.

- الاهتمام بالأبحاث المرتبطة باستقلالية المراجعين، وأسباب وجود فجوة التوقعات، مع الاهتمام بكيفية معالجتها وتفادي آثارها السلبية.

- زيادة الاهتمام بموضوع التحديات المعاصرة التي تواجه المهنة مثل انضمام الجزائر لمنظمة التجارة العالمية، وانفتاح السوق أمام المكاتب الأجنبية، عن طريق توعية المراجعين أنفسهم، والأطراف المهتمة بالمهنة والمجتمع بشكل عام بهذه التحديات لدراستها وتحليلها والعمل على تحديد الخطوات اللازمة لمواجهتها.

- إشراك الأكاديميين في تعديل القوانين التي تمس مهنة المحاسبة والمراجعة، عن طريق الأخذ برأيهم العلمي من قبل الجهات الوصية على المهن الثلاث عند تعديل أي قانون يتعلق بالمهنة.

- ضرورة قيام الجامعات في الجزائر بتدريس مواد المحاسبة والمراجعة باستخدام طرق علمية حديثة كالحاسب الآلي من خلال واقع الممارسات العملية للمهنة.

- العمل على تأمين أتعاب المراجع بحيث تتناسب مع الجهد المهني المبذول والتي من شأنها أن تساعد في الوصول للجودة المطلوبة، من خلال وضع قواعد استرشادية عامة من قبل الجهات الوصية على المهن الثلاث يمكن الأخذ بها من قبل الشركات في تحديد الأتعاب المدفوعة للمراجع.

- تشجيع الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة للسعي وراء الحصول على الاعتماد لمزاولة المهنة أي السماح لهم بمزاولة المهنة إضافة لعملهم الأكاديمي، مما يساعد على تطوير مهنة المراجعة والربط بين الجانب الأكاديمي والجانب العملي وبالتالي القدرة على تحمل المسؤوليات المهنية والتحديات المعاصرة في ضوء متطلبات المهنة.

آفاق الدراسة

لقد تناولت هذه الأطروحة طرحا أرتبط إلى حد كبير بالعلاقة الوكالية وما ينتج عنها من تعارض للمصالح بين الأطراف المتعددة، على المراجع أن يكون نزيها في التوفيق بين جميع الأطراف، إلا أنه هناك بعض التساؤلات تتعلق بجودة خدمة المراجعة هي محل اهتمام ينبغي أن تحضى بالدراسة:

- تحقيق الجودة داخل مكتب المراجعة.
- الخدمات بخلاف المراجعة.
- سبل تقريب وجهات النظر بين المراجع والأطراف الأخرى.

المراجع باللغة العربية

– الكتب

1. إبراهيم توهامي ، إسماعيل قيرة (العولمة والاقتصاد غير الرسمي)دار الهدى للطباعة و النشر عين مليلة الجزائر2002
2. احمد حلمي جمعة، (التدقيق الحديث للحسابات)، دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان الأردن، 1999
3. أحمد صلاح عطية، (مشاكل المراجعة في أسواق رأس المال)، الدار الجامعية، 2002/2003.
4. أحمد نور،(مراجعة الحسابات)، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 1987.
5. الفين ايرنز، جيمس لوبك (المراجعة مدخل متكامل)، دار المريخ، 2002.
6. أمين السيد لطفي، (مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة)، الدار الجامعية، 2005.
7. أمين السيد احمد لطفي، (التطورات الحديثة في المراجعة)، الدار الجامعية، 2007
8. أمين السيد احمد لطفي، (الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات)، دار النهضة العربية القاهرة، 1997.
9. أمين السيد احمد لطفي، (المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال)، الدار الجامعية، 2005.
10. جورج دانيال غالي، (تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعصرة وتحديات الألفية الثالثة)، الدار الجامعية، 2003
11. حسن قاضي، حسين دحدوح، (أساسيات التدقيق في ضل المعايير الأمريكية والدولية)، مؤسسة
12. الوراق للخدمات الحديثة عمان الأردن، 1999.
13. خالد امين عبد الله، (علم تدقيق الحسابات)، دار وائل للنشر، 2004؛
14. خميس السيد إسماعيل،(السلوك الإداري)، القاهرة دار الهنا للطباعة، 1980
15. راضي محمد سامي، السقا السيد احمد،(المراجعة المتقدمة)، جامعة طنطا، 2000.
16. زكريا فريد عبد الفتاح، د–صلاح حسن علي سلامة، (المحاسبة الدولية)، مطابع الدار القدسية، 2000.
17. سامي خليل، (نظرية اقتصادية جزئية)، مؤسسة على الصباح ومكتبة النهضة العربية الصفاء الكويت، 1993.
18. سمير كامل عيسي، محمود مراد مصطفى، (دراسات في المراجعة الخارجية)، دار الجامعة الجديدة، 2002.
19. سهير شعراوي جمعة، (المراجعة علم ومهنة)، كلية التجارة جامعة الزقازيق بنها، بدون ناشر، 1996.

20. صلاح الدين عبد الرحمن فهمي، (مبادئ وممارسات المحاسبة المتقدمة)، مكتبة الانجلو المصرية، 2007.
21. صلاح الدين عبد الرحمن فهمي، (مقارنة معايير المحاسبة الدولية I.A.S)، مكتبة الانجلو مصرية، 2000.
22. طارق عبد العال، (موسوعة معايير المراجعة)، الدار الجامعية، 2004.
23. طارق عبد العال حماد(حوكمة الشركات ،شركات القطاع عام وخاص ومصارف المفاهيم المبادئ التجارب المتطلبات) الدار الجامعية 2008 ص25
24. علي حاج بكري، (أصول المراجعة)، جامعة حلب، 2004.
25. غسان فلاح المطارنة، (تدقيق الحسابات المعاصر)، دار الميسرة، 2006.
26. عبد الفتاح محمد الصحن،محمد سمير الصبان، (أسس المراجعة)، الدار الجامعية، 2004.
27. عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، (الرقابة والمراجعة الداخلية)، دار الجامعة الجديدة للنشر، بدون تاريخ.
28. عبد الفتاح الصحن، ناجي درويش، (المراجعة بين النظرية والتطبيق)، الدار الجامعية القاهرة، 1998.
29. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، (أصول المراجعة)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع الإسكندرية، 2000.
30. عبد القادر محمد عبد القادر عطية، (التحليل الاقتصادي الجزئي بين النظرية والتطبيق)، الدار الجامعية، 2003.
31. عبد الوهاب نصر على، (خدمات مراقب الحسابات لسوق رأس المال)، الدار الجامعية، بدون تاريخ.
32. عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، (مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق رأس المال والتجارة الالكترونية)، الدار الجامعية، 2004.
33. عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاته،(الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة)، الدار الجامعية، 2005.
34. كمال الدين الدهراوي، (مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة)، الدار الجامعية الجديدة للنشر، 2002.
35. محمد محمد الديسطي، (المراجعة مدخل متكامل)، دار المريخ للنشر،2002.
36. محمد سمير الصبان ،محمد الفيومي محمد، (المراجعة بين النظرية والتطبيق)، الدار الجامعية، 1990.
37. محمد سمير الصبان، عبد الاله عبد العظيم هلال، (الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات)، الدار الجامعية، 2002.
38. محمد سمير الصبان، (نظرية المراجعة وآليات التطبيق)، الدار الجامعية،2001.

39.محمد عبد الفتاح الصحن وآخرون، (أصول المراجعة)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع الإسكندرية، 2000.
40.محمد الفيومي محمد، عوض لبيب، (أصول المراجعة)، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، 1998.
41.محمد محمود عبد المجيد، جورج دانيال غالي، (المراجعة المتقدمة)، البيان للطباعة والنشر، بدون تاريخ.
42.محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، (المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية)، الإسكندرية الدار الجامعية، 2002.
43.محمد عباس حجازي، (المراجعة الأصول العلمية والممارسة الميدانية)، القاهرة مكتبة عين شمس، 1983.
44.محمد فخري مكي، (مدخل النظم الإلكترونية)، الزقازيق، مكتبة المدينة، 1978.
45.منصور حامد محمود، د–محمد أبو العلا الطحان، (أساسيات المراجعة)، مركز التعليم المفتوح جامعة القاهرة، 1998.
46. هادي التميمي، (مدخل إلى التدقيق)، دار وائل للنشر، 2006.
47.محمد صبحي ابو صالح عدنان محمد عوض (مقدمة في الإحصاء) دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة 2004
48.محمد مصطفي سليمان (حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري) الإسكندرية : الدار الجامعية ،2006
49.ظافر شاهر لقشي (انهيار بعض الشركات وأثرها على بيئة المحاسبة) المجلة العربية للإدارة الأردن 2005
50. نعيم دهمش وظاهر شاهر القشي(الحاكمية المؤسسية بعد ظهور عامين على تحديثها)المجلة العربية للادارة الاردن 2004

- **الدوريات**

1. احمد حسين علي، (دراسة تحليلية لدور المراجع في ضل نظم المعلومات المحاسبية الفورية)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، المجلد التاسع والثلاثون العدد الأول مارس 2002.
2. أحمد سامي عثمان، (مدى الاعتماد على البيانات المحاسبية كأداة لتحقيق التوازن الاقتصادي للخطة)، رسالة دكتوراه، كلية التجارة جامعة عين شمس، 1974.
3. احمد سعيد قطب حسانين، (المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية، رؤية مقترحة لدعم مقدرتها التفسيرية في سوق الأوراق المالية)، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الثاني 2003
4. السيد احمد السقا، (المراجعة الداخلية الجوانب المالية والتشغيلية)، الجمعية السعودية للمعالجة، الإصدار الثاني عشر الرياض، 1997.
5. السقا السيد احمد إسماعيل، (فجوة التوقعات في بيئة المراجعة)، دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية، مجلة البحوث العربية الصادرة عن الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد الأول العدد الخامس 1997.
6. العطار حسن عبد الحميد، (نحو إطار تجريبي للمراجعين في التعرف على أخطاء التقارير والقوائم المالية)، المجلة المصرية للدراسات التجارية المنصورة، العدد 19 1995.
7. الوابل علي الوابل، (كارثة انهيار بعض الشركات العالمية العملاقة من منظور محاسبي)، مجلة المحاسبة ، الجمعية السعودية للمحاسبين العدد36، ديسمبر 2002.
8. الوابل علي الوابل، (محددات فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية)، دراسة ميدانية مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد الأول مارس 1996.
9. إيمان احمد أمين مجاهد، (مدخل مقترح لتقييم جودة المراجعة)، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الثالث والرابع، 2001.
10. حسن عبد الحميد العطار، (نموذج مقترح لتقييم مخاطر بيئة التشغيل الالكتروني مدخل لتدعيم دور مراقب الحسابات في ظل التحديات المعاصرة)، مجلة البحوث التجارية كلية التجارة، جامعة الزقازيق المجلد الثاني والعشرون العدد الأول 2000.
11. سامي وهبة متولي، (لجنة المراجعة ودورها في زيادة فاعلية عمل ا لمراجعين ودعم استقلاليتهم)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة جامعة عين شمس، العدد الثاني 1992.
12. سعيد مفيد دوبان، (أهمية المعلومات المحاسبية في سوق الأوراق المالية)، مجلة البحوث الإدارية ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، العدد السابع 1985.

13. سمية أمين علي علي، (الآثار الخارجية لمعايير جودة البيانات والمعلومات المحاسبية على مستخدمي التقارير والقوائم المالية المنشورة)، رسالة دكتوراه كلية التجارة جامعة القاهرة، 1996.
14. عبد الله محمود سالم، (مدخل مقترح لقياس كفاءة عملية المراجعة من خلال تدنئة أخطاء المعلومات المحاسبية واثر ذلك على قرارات الاستثمار)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، العدد الخامس 1986
15. متولي سامي وهبة، (فجوة التوقعات أسبابها وسبل تضييقها)، المجلة العلمية لكلية التجارة فرع جامعة الأزهر للبنات القاهرة، 1993.
16. محمد الرملي محمد عبد اللاه، (إطار مقترح لمعايير المراجعة في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات)، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة سوهاج جامعة أسيوط، العدد الثاني ديسمبر 1994.
17. محمد السيد سرايا، (دور أساليب الرقابة على تشغيل البيانات في إنتاج معلومات محاسبية سليمة وجيدة)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، سبتمبر 1990.
18. محمد توفيق محمد، (التأثيرات الإشارية لمخرجات المراجعة على مستخدمي القوائم المالية)، دراسة تجريبية المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الأول يناير 1994.
19. محمد توفيق محمد، (دور مراقب الحسابات في فحص القوائم المالية البينية)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، الجزء الأول 1992.
20. محمد يوسف عبد السلام، (المراجع والاستشارات الإدارية في جمهورية مصر العربية)، المجلة العلمية لتجارة الأزهر، العدد الثامن يناير 1984.
21. محمد توفيق محمد، (الجوانب السلوكية في علاقة مراقب الحسابات بالمنشأة وأثرها على استقلال المراقب)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة جامعة عين شمس، 1985.
22. مصطفي صادق حامد، (نحو تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة)، دراسة تحليلية نقدية مقارنة مجلة كلية التجارة القاهرة، 1994.
23. جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين في الشرق الأوسط، (قواعد التدقيق المتعارف عليها)، بيروت لبنان، 1980.
24. جورج دانيال غالي، (تضييق فجوة التوقعات في المراجعة)، دراسة انتقاديه المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة عين شمس، يناير 1998.
25. دويدارمحمد لطفي عبد المنعم، (مدخل مقترح لتقييم مقدرة المنشاة على الاستمرار لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة)، المجلة المصرية للدراسات التجارية المنصورة، العدد 20 1996.

26. راضي محمد سامي، (استيفاء مفهوم نقاط الضعف الجوهرية المماثل لتلك الموجودة في المعيار الملغي رقم 20)، مجلة المحاسبة الرياض، 1997.
27. راضي محمد سامي، (فجوة التوقعات في المراجعة التشخيص والحلول)، دراسة انتقاديه مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية الإسكندرية، 1999.
28. رضوان عباس أحمد، (دور المراجع في تقدير مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في العمل)، المجلة المصرية للدراسات التجارية المنصورة، 1989.
29. زغلول احمد حسن، (دراسة تحليلية لجهود المنضمات المهنية بشان مسؤولية المراجع عن الأعمال غير القانونية لعملائه)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة عين شمس، 1994.
30. زهران علاء الدين محمود، (قياس الآثار المتوقعة لتحفظات مراقبي الحسابات على سلوك أسعار الأسهم في الأسواق المالية)، رسالة دكتوراه جامعة القاهرة، 1996.
31. شعيب حافظ حسن عوض، (تعميق دور المراجعة في الكشف عن حالات الغش والاحتيال)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة عين شمس، العدد الثاني.
32. صادق حامد، (دور الإجراءات التحليلية في اكتشاف غش الإدارة)، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، 2002.
33. صادق حامد، (دور الإجراءات التحليلية في اكتشاف غش الإدارة)، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، 2002.
34. صادق حامد مصطفي، (إدارة خطر الاكتشاف في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات)، مجلة البحوث التجارية كلية التجارة جامعة الزقازيق، العدد الأول يناير 1997.
35. صادق حامد مصطفي، (إدارة خطر الاكتشاف في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات)، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد العدد التاسع 1998.
36. صالح رضا إبراهيم، (تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين)، دراسة نظرية تطبيقية حالة مصر مجلة البحوث المحاسبية الرياض، 2002.
37. صديقي مسعود(نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر علي ضوء التجارب الدولية) رسالة دكتوراه جامعة الجزائر 2004
38. ظافر شاهر لقشي (انهيار بعض الشركات وأثرها على بيئة المحاسبة) المجلة العربية للإدارة الأردن 2005
39. ظاهر شاهر القشي و نعيم دهمش (الحاكمية المؤسسية بعد ظهور عامين على تحديثها)المجلة العربية للإدارة الأردن 2004
40. عاطف محمد احمد، (دراسة اختباريه لآثار آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية وفق عملية التدقيق في الأردن)، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة فرع بني سويف جامعة

41. عبد الناصر محمد سيد درويش، (دور الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات)، دراسة تحليلية ميدانية مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة فرع بني سويف جامعة القاهرة، العدد الثاني يونيو 2003.
42. عثمان خيري محمد، (الاتصالات الإدارية- حقيقتها ومشتملاتها)، مجلة الإدارة العامة، مارس 1980
43. علي أحمد أبو الحسن، (الأسباب المحتملة لتغير المراجع القانوني)، دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية، الإدارة العامة، العدد 77، يناير 1993.
44. على احمد زين، (دراسة تحليلية لمشاكل التقاضي في مجال الممارسة المهنية للمراجعين)، المجلة المصرية للدراسات التجارية كلية التجارة جامعة المنصورة، العدد الخامس 1991.
45. علي سمية أمين، (فجوة التوقعات بالنسبة لدور المراجع الخارجي في المجتمع)، دراسة ميدانية مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين القاهرة،2001.
46. علي معطا الله ، حسيبة شريخ (عن المهن الحرة) دارهومة 2006
47. وصفي عبد الفتاح حسن، (تسوية الإرباح خلال الفترات المحاسبية من منظور أخلاقي واقتصادي)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد الأول مارس 1997.

-قوانين و تشريعات

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 02 المؤرخة في 1988/01/12.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 43 المؤرخة في 1980/03/01
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 20 المؤرخة في 1991/04/27.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 03 لسنة 1992.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 24 المؤرخة في 1996/04/15.
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 56 المؤرخة في 1996/09/25.
7. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد80 المؤرخة في 2001/12/26.

- المراجع باللغة الأجنبية

1. ALAIN LEMAIGNAN, (l'essentiel de la déontologie de l'expert comptable), conseil supérieur de l'ordre des experts comptable français.
2. ALAIN MIKOL, (Audit financier et commissariat aux comptes), édition thèque, 2003.
3. BENOIT PIGE, (Qualité de l'audit et gouvernement de l'entreprise le rôle et les limites de la concurrences dans le marche de l'audit), comptabilité contrôle audit, vol 6 N°2, 2000.
4. BENOIT PIJE, (Les enjeux du marché de l'audit), revue française de gestion, vol 29 N° 147.
5. CARLOS RAMIREZ, (Du commissariat aux comptes a l'audit LES BIG 4 et la profession comptable depuis 1970), acte de la recherches en science sociale, 2003.
6. CHARRAUX G, (Gouvernement d'entreprise et comptabilité in encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit), economica, 2000.
7. CHARRAUX G, (vers une théorie du gouvernement d'entreprise), édition économica, 1997.
8. CHRYSTELLE RICHAUD, (L'indépendance de l'auditeur pairs et manque), revue françaises de gestion, vol 27 N° 147.
9. CHRISTIAN PRAT DIT HAURET, (L'indépendance perçue de l'auditeur), revue française de gestion, N° 147, 2003.
10. DESCHEEMAEKER, (Nouvelle régulation internationale des société cotées les principales disposition du Sarbanes-Oxley Act of 2002), bulletin joly société, janvier 2003.
11. ELLA Mae Matsumura and Robert R. Tucker, (Fraud Detection: A Theoretical Foundation), The Accounting Review, octobre 1992.
12. GANAY d'indy c et Engel, (Les comites d'audit), bulletin joly société, juillet 2003.
13. GOMEZ.P.Y, (Jalons pour une histoire des théories du gouvernement d'entreprises), finance contrôle-stratégie vol6, Décembre 2003.
14. HERVE Stolowy, EDWARD Pujol et MAURO Molinari, (Audit financier et contrôle interne l'apport de la loi Sarbanes-Oxley), revue française de gestion
15. LAWARANCE A. Ponemon, (The Influence of Ethical Reasoning on Auditors Perceptions of Management's Competence and Integrity), Advance in Accounting,
16. LOUIS Vaurs, (Audit interne enjeux et pratique a l'international), édition organisation, 2007.
17. MOHAMMED Hamzaoui, (Audit gestion des risques et contrôle interne), village mondial, 2005.
18. M.Rioux, (A la rescousse du capitalisme américain la loi sarbanes-Oxley), observatoire des Amériques, janvier 2003.
19. JAQUE renard, (théorie et pratique de l'audit interne), éditions d'organisation, 2004.

20. JEAN-CHARLES Becour, HENRI Bequin, (audit opérationnel), économica, 1991.
21. JEAN-LUC Siruguet, LYDIA Koessler, (Le contrôle comptable bancaire), édition organisation, 1998.
22. JEFFREY Cohen, Laurie pant and David Sharp, (Behavioral Determinants of Auditor Aggressiveness in Client Relations), Behavioral Research in Accounting, Vol. 6, 1994.
23. JOHN C. Fellingham and D. Paul Newman, (Strategic Considerations in Auditing), The Accounting Review, octobre 1989.
24. OLIVIER Herrbach, (thèse de doctorat, le comportement au travail des collaborateurs au cabinet d'audit financier : une approche par un contrat psychologique), université de Toulouse1, 2000.
25. PHILIP M. J. Reckers, B. Wong- on –wing and George W. Krulls, (Auditors Assessment of Management's Disposition: an Attributional Analysis), Decision Sciences, Vol. 23, 1992.
26. SAAD.T, (Les comité d'audit en France un an après le rapport Vienot), finance contrôle vol 1 N°3, 1998.
27. STANLEY Baiman, J.H. Evans and J. Noel, (Optimal Contracts with Utility Maximizing Auditor), Journal of Accounting Research, Autumn 1987.
28. VINCENT BANDRAND ,les éléments clés de la mondialisation-collection studyrama,2002,paris
29. XAVIER Mesnard et JEAN Claude Tarondeau, (utiliser l'audit par benchmarking pour améliorer les performances), revue françaises de gestion N°147, 2003.

الاستبيان

الرجاء التكرم بالإجابة عن أسئلة الاستبيان، والتي تهدف إلى التعرف على مدى تفهم الرأي العام لمهمة وأهداف المراجع الخارجي، شاكراً لكم سلفاً الدقة والموضوعية في الإجابة على هذه الأسئلة حرصاً للحصول على نتائج تخدم الأهداف المأمولة من البحث، علماً بأن آرائكم ستكون موضع السرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وتفضلوا بقبول خالص التحية والتقدير

الجزء الأول: الأسئلة الديموغرافية

الاسم: (اختياري)

الرجاء وضع إشارة (✓) أمام الإجابة المناسبة.

1- المؤهل العلمي:

(   ) محاسبة   (   ) ماجستير محاسبة   (   ) دكتوراه في المحاسبة

(   ) مؤهل آخر (اذكره)

2- المؤهلات المهنية:

(   ) CAP   (   ) CMTC   (   ) CED

(   ) مؤهل آخر اذكره

الجزء الثاني: قوائم الأسئلة

المحور الأول: مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش

يرجي وضع علامة x أمام العبارة التي تعكس وجهة نظرك فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة في اكتشاف الغش في القوائم المالية.

1-العوامل المتعلقة بالمراجع

الرقم	العامل	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	فهم المراجع لواجباته ومسؤولياته					
2	فهم المراجع لأهداف المراجعة					
3	فهم المراجع لمخاطر حدوث التضليل					
4	بذل العناية الكافية					
5	التخطيط الجيد للمراجعة					
6	الدراسة والتقييم الجيد لنظام الرقابة الداخلية					
7	استقلال المراجع وموضوعيته ونزاهته					
8	كفاءة المراجع وخبرته المهنية					
9	التغيير الإلزامي للمراجع					
10	أتعاب المراجع					
11	التعليم المستمر للمراجع					
12	رقابة الجودة علي أعمال المراجع					
13	تجميع الأدلة والبراهين كما وكيفا					
14	ممارسة درجة ملائمة من الشك المهني					
15	تحميل المراجع مسؤولية اكبر عن عدم أكشاف الغش					
16	التواصل والتعاون بين فريق المراجعة					
17	استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة					
18	حجم اختبارات المراجعة					

2- العوامل المتعلقة بالشركة

يرجي وضع علامة x أمام العبارة التي تعكس وجهة نظرك فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة في اكتشاف الغش في القوائم المالية

الرقم	العامل	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	حجم الشركة					
2	المركز المالي للشركة					
3	نتيجة الشركة					
4	المركز النقدي للشركة					
5	كفاءة إدارة الشركة					
6	نزاهة وأمانة إدارة الشركة					
7	وجود هيكل تنظيمي واضح بالشركة					
8	كفاية الضوابط الرقابية الداخلية					
9	تعاون الإدارة مع المراجع					
10	تقديم البيانات المطلوبة للمراجع					
11	كفاءة العاملين بالمؤسسة					
12	نزاهة العاملين بالشركة وأمانتهم					
13	راحة العاملين بالشركة					
14	الاستقرار لموظفي قسم المحاسبة					
15	وجود برنامج معتمد لردع التضليل					

المحور الثاني: محددات مهنة المراجعة

1- من فضلك حدد مستوى موافقتك على أهمية كل عامل من العوامل المدرجة في الجدول التالي كمسبب لعدم التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمتطلبات المعايير وقواعد السلوك

الرقم	العامل	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تعود المهنيين على نطاق واسع من الحرية في أداء عملهم خلال الفترات التي سبقت صدور القانون رقم 08/91					
2	غياب الرادع الحقيقي الذي يحول دون تمكين المسؤولين عن المكاتب المهنية من عدم التقيد بمتطلبات الأنظمة المهنية الملزمة					
3	ارتفاع التكاليف المنتظر أن تتكبدها المكاتب المهنية إذا ما أرادت الوفاء بمتطلبات الأنظمة المهنية					
4	عدم ملائمة متطلبات الأنظمة المهنية لبيئة المراجعة في الجزائر					
5	عدم وضوح متطلبات الأنظمة المهنية					
6	افتقار المكاتب للكفاءات المهنية التي تستطيع فهم وتنفيذ متطلبات الأنظمة المهنية					
7	عدم وضوح إستراتيجية وآليات صدور الأنظمة المهنية الملزمة					
8	عدم فاعلية دور المصف الوطني في تقديم العون والمساعدة للمكاتب					
9	قناعة القائمين على المكاتب المهنية من ملاك وشركاء بصعوبة إحداث تغييرات على نظم وسياسات العمل المستخدمة لديهم					

2- من فضلك حدد مستوى موافقتك على أهمية كل عامل من العوامل المدرجة في الجدول كمسبب لاستمرار وتفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجع

الرقم	**العامل**	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**
1	مواكبة ظروف ومقتضيات السوق المهني المحلي					
2	إمكانية تعويض تأثير انخفاض أتعاب المراجعة من خلال عقود الخدمات الاستشارية					
3	عدم وجود مسطرة موحدة ملزمة ومقنعة تحكم تحديد أتعاب المراجعة					
4	إمكانية تقليص نطاق وعمق إجراءات الفحص دون التعرض للمسائلة النظامية					
5	إمكانية تقليص تكاليف العمليات من خلال التحكم بمستويات الرواتب التي يتقاضاها العاملين بالمكتب من المهنيين					
6	عدم فاعلية برامج مراقبة جودة الأداء المهني في الحد من انخفاض أتعاب المراجعة					
7	إمكانية عدم الإفصاح عن مستويات الأتعاب المهنية المرتبطة بعمليات المراجعة					
8	عدم تقبل العملاء لزيادة مستويات أتعاب المراجعة نتيجة للتوسع والنمو التدريجي لأنشطتهم التجارية					
9	محدودية عدد المكاتب المهنية التي تستخدم سياسات واضحة وملائمة لتحديد أتعاب عمليات المراجعة					

3- من فضلك حدد مستوى موافقتك على أهمية كل عامل من العوامل المدرجة في الجدول كمسبب لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية

الرقم	العامل	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	الشهرة والتميز في أداء الخدمات المهنية					
2	انخفاض مستويات الأتعاب المهنية التي تتقاضاها المكاتب المحتكرة من عملائها					
3	قناعة البنوك ولجان المراجعة في الشركات الكبرى بكفاءة المكاتب المحتكرة دون غيرها					
4	عدم وجود قيود تحد من تجاوز عدد ساعات عمل ملاك وشركاء المكاتب المحتكرة الحدود المقبولة والمتعارف عليها					
5	محدودية عدد المكاتب التي تستطيع مراجعة الشركات الكبرى					
6	استخدام النفوذ والعلاقات الشخصية التي يتمتع بها ملاك وشركاء المكاتب المحتكرة					
7	الزيادة النسبية في حجم الطاقة الاستيعابية للمكاتب المحتكرة مقارنةً مع غيرها من المكاتب					
8	وضوح وفاعلية السياسات التسويقية التي تستخدمها المكاتب المحتكرة					
9	القيود النظامية التي تحد من توافد مكاتب مهنية أجنبية قادرة على منافسة المكاتب المحتكرة					

4- من فضلك حدد مستوى موافقتك على أهمية كل عامل من العوامل المدرجة في الجدول في التأثير على تنظيم المهنة في حالة انضمام الجزائر لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية

الرقم	العامل	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	توالي قدوم شركات مهنية أجنبية					
2	ارتفاع في معدلات رواتب المهنيين					
3	اندماج المكاتب المحلية الصغرى في شركات مهنية					
4	بروز أهمية جودة الأداء المهني كأساس لنجاح المكاتب					
5	توجه المكاتب المحلية نحو إبرام اتفاقيات تعاون مع مكاتب أجنبية بهدف تطوير الأداء والتنظيم الداخلي					
6	تعديل نظام المحاسبين القانونيين فيما يتعلق بعدم السماح للأجنبي بالحصول على ترخيص مزاولة المهنة في الجزائر .					
7	تعديل نظام الشركات المهنية فيما يتعلق بعدم السماح للأجنبي بتملك حصة شراكة في المكاتب المهنية تخوله من ممارسة مراجعة الحسابات					
8	التوجه نحو تطبيق المعايير وقواعد السلوك المهنية الدولية عوضاً عن المحلية					
9	تقليص نطاق السلطات التنظيمية الممنوحة للمصف الوطني للمحاسبين					

المحور الثالث: فجوة التوقعات

1- من فضلك حدد مستوى موافقتك على أهمية كل عامل من العوامل المدرجة في الجدول حول طبيعة المهام والأدوار التي يؤديها مراجعو الحسابات

الرقم	العامل	غير هام بشدة	غير هام	متوسط الأهمية	هام	هام جدا
1	الاتصال بالمراجع السابق					
2	إعداد واعتماد خطاب الارتباط					
3	المعرفة الكافية بمحيط الشركة محل المراجعة ونظمها المحاسبية والرقابية					
4	التأكد من سلامة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المستخدم بالشركة محل المراجعة					
5	تنفيذ برنامج مراجعة يتضمن إجراءات مراجعة كافية ومبررة					
6	اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش والإفصاح عنها في تقرير المراجعة					
7	الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات					
8	التحقق من التزام الشركة محل المراجعة بقوانينها الداخلية والقانون التجاري وتأكيد هذا الالتزام في تقرير المراجعة					
9	الإفصاح في تقرير المراجعة عن مدى التزامه بمعايير المراجعة خلال تنفيذ عملية المراجعة					
10	تحديد نطاق أي عملية مراجعة بشكل دقيق في التقرير النهائي عنها					
11	تقديم ضمان عن دقة ومصداقية القوائم المالية التي راجعها					
12	تقرير للجهات المختصة في حالة توصله إلى شكوك حول قدرة الشركة محل المراجعة على لاستمرار					

2- من فضلك حدد مستوى موافقتك على أهمية كل عامل من العوامل المدرجة في الجدول حول توقعات المجتمع المتعلقة بممارسي المهنة

الرقم	العامل	غير هام بشدة	غير هام	متوسط الأهمية	هام	هام جدا
1	الوفاء بمتطلبات معايير المراجعة خلال ممارسة المهنة					
2	التأكيد على مدى دقة ومصداقية القوائم المالية محل المراجعة					
3	التأكيد على استقلاليته (أي المراجع) عن إدارة الشركة محل المراجعة					
4	التقرير عن أي أمور أو قضايا من شأنها أن تؤثر على مستقبل الشركة محل المراجعة					
5	التأكيد على مسؤوليته (أي المراجع) أمام الملاك					
6	الاحتفاظ بأوراق العمل وملفات العمليات بعد الانتهاء من تنفيذ عملية المراجعة					
7	التوقيع على تقارير المراجعة للعمليات التي شارك أو أشرف عليها فعلياً					
8	إقران اسمه (أي المراجع) برقم ترخيصه المهني وتاريخه في جميع مطبوعاته ومراسلاته					
9	الالتزام بمتطلبات التدريب والتعليم المهني المستمر					
10	الالتزام بتعويض الضرر الناجم عن ممارساته المهنية					

3- من فضلك حدد مستوى موافقتك على أهمية كل عامل من العوامل المدرجة في الجدول حول توقعات المجتمع حول مقومات نجاح ممارسي المهنة

الرقم	العامل	غير هام بشدة	غير هام	متوسط الأهمية	هام	هام جدا
1	الكفاءة والمهارة المهنية في تنفيذ عمليات المراجعة					
2	الإلمام بالقضايا المهنية الحديثة					
3	الخبرة العملية الطويلة					
4	الالتزام الكامل بالمعايير المهنية					
5	التأكد من توافر متطلبات الاستقلال عند القيام بالعمل المهني					
6	توافر ندوات وحلقات نقاش لتبادل الآراء المهنية بين المهنيين العاملين في نفس المكتب					
7	توافر دورات وبرامج للتدريب والتعليم المهني المستمر					
8	توافر برامج للرقابة النوعية داخل المكتب المهني					
9	وجود دليل مراجعة ملائم وشامل في المكتب المهني					
10	تطوير معايير مراجعة مع وضع أجندة ملائمة لتحقيق ذلك					
11	تقنين إصدار الأحكام والتقديرات المهنية.					
12	وجود برامج فاعلة لمراقبة جود الأداء المهني لمكاتب المراجعة					
13	مشاركة المهنيين في تطوير المعايير وقواعد السلوك المهنية					
14	العمل على توافر مقومات وجود المنافسة الشريفة بين المكاتب المهنية					

4- من فضلك حدد مستوى موافقتك على أهمية كل عامل من العوامل المدرجة في الجدول حول تأثر تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر بالتحديات المعاصرة

الرقم	العامل	غير هام بشدة	غير هام	متوسط الأهمية	هام	هام جدا
1	انضمام الجزائر لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية					
2	الوفاء بمتطلبات عصر عولمة المهن الحرة					
3	التطورات في عملية المراجعة في نشاط التجارة الالكترونية					
4	التقلبات الاقتصادية التي تمر بها الجزائر					
5	اعتماد الدولة بشكل اكبر علي القطاع العمومي لدفع عملية التنمية					
6	عدم مواكبة مستوي التعليم والتدريب المحاسبي لمتطلبات الممارسة العملية					
7	انتشار المنافسة غير الشريفة بين مكاتب المراجعة وتفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة					
8	قلة عدد الممارسين المرخص لهم					
9	احتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب					
10	عدم قدرة المكاتب بالوفاء بمتطلبات المعايير الدولية					
11	تركيز المكاتب بشكل اكبر علي تقديم الخدمات الاستشارية					